

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

APPLICATION DE LA MÉTHODE

DES

SIGNES EXTÉRIEURS DE RICHESSE

A

L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 14 Mars 1935, à 14 heures

PAR

Maurice HACAULT

Président : M. ROGER PICARD, professeur

Suffragants { MM. TRUCHY
AFTALION

PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON ET C^{ie}

160, RUE SAINT-JACQUES

1935



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41552810_0030

APPLICATION DE LA MÉTHODE
DES
SIGNES EXTÉRIEURS DE RICHESSE
A
L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

APPLICATION DE LA MÉTHODE

DES

SIGNES EXTÉRIEURS DE RICHESSE

A

L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 14 Mars 1935, à 14 heures

PAR

Maurice HACAULT

Président : M. ROGER PICARD, professeur

Suffragants { MM. TRUCHY
AFTALION

PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON ET C^{ie}

160, RUE SAINT-JACQUES

1935



AVANT-PROPOS

Le problème de l'assiette des impôts directs est loin d'avoir reçu une solution satisfaisante. Peut-être n'en comporte-t-il point. Peut-être le vieux débat sur le moyen d'obtenir la justice fiscale n'a-t-il qu'une chimère pour objet.

C'est probable. Mais ce qui est certain, c'est que tous les systèmes inventés jusqu'ici, et en qui on croit voir un instant la réponse définitive et absolument générale à ce problème, se sont toujours révélés incapables de réaliser leurs promesses. Ainsi l'impôt général sur le revenu, qui, voici vingt ans, passait pour la formule fiscale par excellence, apparaît aujourd'hui comme une expérience malheureuse et condamnée.

La preuve la plus sûre de sa faillite, ce n'est pas cette crise de désaffection générale qu'il subit actuellement; c'est plutôt l'évolution amorcée et dessinée depuis longtemps, mais précisée et précipitée par deux lois récentes¹, et qui le transforme inéluctablement en un impôt sur la dépense. Dans un cadre intact, et sous un titre inchangé, ce n'est plus — il s'en faut — l'impôt créé en 1914;

1. Lois du 31 mai et du 22 décembre 1933.

c'est une institution hybride, tenant à la fois de deux méthodes d'assiette contradictoires et participant aux inconvénients de chacune d'elles, sans avoir aucun de leurs avantages.

La seule solution rationnelle serait la suppression radicale de cet impôt périmé. Mais il faut compter avec le Trésor qui ne doit pas être privé des quelques centaines de millions de francs que l'impôt général lui procure chaque année.

Les caractères particuliers de la France d'aujourd'hui, et le sens de l'évolution subie par les impôts sur le revenu, nous semblent indiquer qu'une **contribution personnelle, assise sur les signes extérieurs de richesse**, serait la formule la moins mauvaise pour rendre aux finances publiques ce qu'elles perdraient du fait de l'abolition de l'impôt général.

Tel est, du moins, le parti auquel le sage Royaume de Belgique, placé dans des circonstances analogues, vient de se ranger récemment.

PREMIÈRE PARTIE

LE RETOUR AUX SIGNES EXTÉRIEURS DE RICHESSE

INTRODUCTION

Par une évolution remarquable, l'impôt général sur le revenu, assis tout d'abord sur la constatation directe du revenu exclusivement, s'est orienté vers un emploi sans cesse grandissant de la méthode indiciaire.

* On connaît la différence fondamentale entre ces deux procédés d'assiette :

Dans la méthode de constatation directe, le fisc calcule la base d'imposition d'un contribuable sur la somme des revenus réellement touchés par celui-ci, c'est-à-dire sur le produit de son travail et les revenus de son patrimoine, ou sur une seule de ces deux formes de ressources. Ce système est rationnel et serait le seul acceptable, s'il était possible de connaître avec certitude le montant de ces ressources; mais le seul procédé qu'on ait inventé jusqu'ici pour y parvenir, c'est la déclaration du contribuable lui-même — ce qui soulève plus d'une difficulté.

La méthode indiciaire ou indirecte a justement pour objet de tourner ces difficultés. D'après ce système, le fisc base l'imposition sur des éléments qu'il connaît; mais ces éléments correspondent imparfaitement aux revenus qui seuls doivent être frappés.

Au lieu d'évaluer directement la richesse des contribuables, ce qui le forcerait à s'en rapporter aux dires de

ces derniers, le contrôleur l'apprécie indirectement dans ses manifestations, les dépenses, qu'il peut estimer aisément. Ainsi il admet que l'emploi d'un domestique est l'indice d'un revenu de tant de francs, que la possession d'une auto représente tant de francs, etc... Ces assimilations empiriques ne sont guère logiques; surtout elles peuvent être erronnées et la difficulté est grande d'établir un système de déductions souples et précises à la fois.

* * Il est évident que ces deux méthodes sont inconciliables en doctrine; et, de fait, elles se sont partagé, de tous temps les faveurs des théoriciens de la fiscalité.

En 1914, les partisans de la constatation directe l'emportèrent et les signes extérieurs de richesse, qui avaient servi de base aux impôts directs depuis plus de cent ans, furent plus ou moins complètement abandonnés. Mais, peu à peu, sous la pression des nécessités pratiques, on en vint à les utiliser pour contrôler les résultats de l'autre méthode. Leur importance s'accrut sans cesse, et de nos jours, le système indiciaire tend à occuper la première place dans la législation de l'impôt général sur le revenu.

* * * Cette évolution est doublement intéressante. D'abord, elle permet de préciser les mérites respectifs de chaque formule; ensuite elle est la manifestation éclatante de la faillite du régime instauré en 1914.

Pour retracer cette évolution, nous la diviserons en trois parties : point de départ, évolution, situation actuelle.

CHAPITRE PREMIER

POINT DE DÉPART DE L'ÉVOLUTION

Quelle est la place des signes extérieurs dans la législation de l'impôt général, au moment où celui-ci est instauré? — On peut la définir par trois idées : primo, le législateur entend construire son nouveau système fiscal sur la déclaration uniquement; secundo, il n'y parvient pas complètement et doit faire appel à la méthode indiciaire, tertio; mais l'emploi qu'il fait de cette méthode est plein de mauvaise grâce.

*
* *

* Le titre même de « contribution sur le revenu réel déclaré » semble prouver abondamment pourquoi les signes extérieurs sont proscrits de la législation de l'impôt nouveau. Choisir une méthode de recouvrement, c'est écarter du même coup les méthodes rivales.

Au fond, cette preuve est insuffisante. Puisque le mode de perception choisi est la déclaration contrôlée, les signes extérieurs auraient pu servir d'organe de contrôle, à défaut d'être l'objet de la déclaration. Le bon sens dit que les dépenses d'une personne sont généralement en rapport avec ses revenus, et que la correspondance de ces deux sommes est la meilleure garantie de l'exactitude de chacune. On a compris aujourd'hui qu'il pouvait être utile de les confronter.

Mais dans les milieux gouvernementaux en 1914, per-

sonne ne doute que la déclaration se suffise à elle-même. Cette mesure nouvelle jouit d'un grand prestige. Elle séduit par sa logique et par son apparence d'équité. Nul ne veut prévoir les mécomptes qu'elle entraînera. Ceux qui les devinent et les dévoilent ne sont pas écoutés.

* * Les circonstances politiques forcèrent le législateur à exagérer la confiance qu'il portait à la déclaration. Le public ne partageait pas son enthousiasme pour la réforme. Il craignait l'inquisition et nombre de journalistes accusèrent les Pouvoirs publics de vouloir instaurer le cadastre des fortunes¹. Le législateur redouta de se heurter à l'hostilité générale. Il n'abandonna pas son projet de déclaration, mais il renonça à organiser le contrôle. Il repoussa toutes les mesures qui eussent pu servir à cet effet, se condamnant à n'utiliser que les renseignements que le fisc possédait déjà.

* * * Si quelque précaution avait été prise pour assurer le fonctionnement de la déclaration, ce ne pouvait pas être l'emploi de la méthode incidiaire.

Les signes extérieurs étaient victimes d'une prévention particulièrement forte depuis quelques années. Les théoriciens de la fiscalité prétendaient que les apparences de richesse sont incapables de fournir une base d'imposition équitable. Ils montraient qu'il n'existe pas de rapport rigoureux entre les dépenses d'une personne et ses revenus, et concluaient que les indices les plus précis, les plus nombreux, les mieux agencés ne donnent qu'arbitraire et qu'injustice.

A l'origine de ce mouvement doctrinal était l'ardente campagne menée par M. Caillaux en faveur de l'impôt sur le revenu. Ses partisans attribuaient au système indiciaire les

1. Voir à ce sujet *l'Inquisition fiscale. Les textes de M. Aymond*. Brochure éditée par le Comité central d'étude et de défense fiscale.

défauts des Quatre Vieilles, défauts qui apparaissaient aux yeux les moins prévenus. Il eut été plus juste de remarquer que le régime fiscal en vigueur jusque-là était une application détestable du principe qu'on voulait condamner. Conçu au jour le jour, sans aucune idée directrice, vieux de plus d'un siècle pendant lequel il n'avait pas évolué alors que la vie économique se compliquait à l'extrême, il avait cessé d'être juste s'il le fut jamais. Ses inconvénients n'avaient aucune portée générale. Mais personne ne s'en avisa.

Ainsi fut-on amené par principe et par force à faire reposer toute la construction fiscale sur la seule déclaration. Le motif d'ordre politique fut à l'origine le plus déterminant. Mais il disparut tandis que demeuraient les raisons doctrinales. Celles-ci se manifestent encore aujourd'hui par l'opposition rituelle du Parlement à toute atteinte au régime de 1914.

*
* *

Il était impossible de proscrire entièrement l'emploi des signes extérieurs. On peut concevoir un impôt perçu au moyen de la méthode indiciaire, à l'exclusion de tout autre procédé. Telles sont les Quatre Vieilles. On ne peut concevoir un système de contribution déclarée, qui néglige complètement d'étudier le train de vie des contribuables. La raison en est simple : Le fisc est parfois amené à reconstituer intégralement le revenu d'une personne, soit qu'elle ait fait une déclaration incomplète, soit qu'elle se soit abstenue d'en faire. Pour l'imposer d'office, le contrôleur doit disposer d'un mode d'évaluation globale.

Aucun procédé de contrôle, compatible avec la notion de revenu réel, ne présente ce caractère. Ceux qu'autorisait la

loi de 1914 étaient platoniques, mais ceux que le législateur prescrira dans la suite (communication des registres du commerce, déclaration des salaires payés par les tiers employeurs, etc...), bien plus efficaces, sont encore insuffisants. Ils donnent des renseignements précis sur le montant des revenus de quelques contribuables, mais ne peuvent contrôler les autres : ainsi les personnes qui tirent leurs ressources d'un pays étranger échappent à leur action. Bien plus, pour ceux-là mêmes qu'elles peuvent atteindre, ces mesures ne donnent que des informations incomplètes. Elles s'appliquent à certaines sources de revenus, mais sont impuissantes en face des autres, par exemple en face du revenu des valeurs mobilières.

Au contraires, la méthode indiciaire permet d'évaluer globalement la fortune des individus. Elle peut se substituer à l'estimation par le mode direct, quand celle-ci se trouve en défaut. Aussi la loi de 1914 dut-elle lui faire appel dans trois cas :

Pour imposer les contribuables résidant en France, mais tirant leurs ressources de l'étranger (art. 11);

Pour taxer d'office ceux qui auraient omis de faire leur déclaration (art. 19) ;

Pour rectifier les déclarations inexactes (art. 17¹).

*
* *

Si les signes extérieurs conservèrent une place dans la réforme fiscale, il faut reconnaître que cette place fut modeste. Le législateur ne les employait qu'avec répugnance, on sait pourquoi. Il tenta de garantir la déclaration

1. Duvergier. Collection de lois, 1914, p. 420 et 422-424.

contre leurs atteintes par un double réseau de protection.

* D'abord tous les indices ne sont pas pris en considération. Certains sont rejetés, non qu'ils soient moins révélateurs que d'autres, de l'importance des revenus mais parce que leur authenticité est moins sûre. Critérium étrange, mais incontestable : le terme d'**éléments certains**¹ dont se sert la loi est très net. Il signifie que pour tenir compte d'un indice, le contrôleur doit être assuré de son exactitude, de sa notoriété, de la personne du contribuable à qui il faut l'attribuer. Il ne dit rien de sa valeur intrinsèque. Une loi postérieure parlera d'éléments « précis ». C'est qu'elle s'attache à la force représentative. Mais la loi de 1914 ne parle que de certitude.

On peut discuter sur l'interprétation de ce mot. La certitude d'un fait peut être établie de diverses manières. Mais le législateur l'entendit dans un sens très étroit. Seuls sont réputés certains les indices dont le contrôleur a eu connaissance en vertu de ses fonctions.

Est-ce à dire que seule l'Administration fiscale est capable de garantir la véracité d'un enseignement? Évidemment non : le sens de cette disposition, c'est la crainte qu'ont les Pouvoirs publics d'encourir le blâme d'inquisition, s'ils autorisaient que les contrôleurs enquêtassent sur le train de vie des contribuables.

Pratiquement le droit d'investigation de ces derniers est limité aux éléments qui servent de base à l'établissement

1. ART. 17 : « Le contrôleur vérifie les déclarations uniquement à l'aide des éléments certains dont il dispose en vertu de ses fonctions... »

M. Aymond, rapporteur du Budget de 1914 au Sénat, a donné une énumération des éléments certains. Il précisa que le législateur avait voulu écarter les simples appréciations et aussi les renseignements parvenus au contrôleur par l'intermédiaire des tiers.

des vieilles contributions directes et des taxes assimilées¹, c'est-à-dire le loyer d'habitation, les voitures, les chevaux et les chiens.

* * L'utilisation de ces éléments certains est, en outre, très restreinte. Malgré leur caractère de certitude, ils sont impuissants à rectifier une déclaration incomplète. L'idée maîtresse du système de recouvrement est que la **déclaration est présumée vraie**. Elle porte sa preuve en elle-même, et les signes extérieurs, simples présomptions ne peuvent l'infirmier d'eux-mêmes.

Ainsi lorsqu'un agent du fisc possède des renseignements certains qui contredisent une déclaration, il ne peut modifier celle-ci de son propre chef. Il doit demander une rectification au déclarant lui-même, puis, parfois, au tribunal. Chaque fois, il doit justifier son intervention, ce qui ne va pas sans difficulté, étant donné le petit nombre d'indices dont il dispose normalement².

Grâce à ces deux dispositions, l'emploi de la méthode indiciaire demeure presque théorique.

*
* *

Le législateur s'est préoccupé surtout d'être logique avec lui-même. Il s'est soucié davantage de construire un système

1. Décret du 15 janvier 1916. Duvergier, 1916, p. 22.

2. Art. 17 (*suite*) : Le contrôleur peut vérifier les déclarations, mais dans ce cas, il adresse au contribuable, avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviraient de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations. Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de réclamer par voie contentieuse après publication du rôle.

Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et fixe la base de l'imposition, la charge de la preuve incombant à l'Administration.

cohérent qu'un régime applicable. Il a fait en sorte que les dérogations qu'il était forcé d'apporter au principe, ne l'infirmant pas.

C'est pourtant de ces exceptions que partira l'évolution que nous nous proposons de retracer. Les signes extérieurs de richesse, confinés d'abord à ce rôle infime, gagneront en importance jusqu'à égaler aujourd'hui celle de la déclaration du revenu réel.

CHAPITRE II

ÉVOLUTION

Cette évolution peut être divisée en deux parties qui se trouvent coïncider avec la chronologie. Dans l'une, on notera l'abolition des obstacles placés par la loi de 1914 à l'emploi des signes extérieurs, c'est-à-dire la condition de certitude des indices et la présomption de véracité de la déclaration. Dans l'autre, on placera les progrès positifs accomplis par la méthode indiciaire, qui s'organise et tend à se substituer à la déclaration comme mode de recouvrement.

PREMIÈRE SECTION. — *Abolition des deux mesures qui restreignent l'emploi des signes extérieurs.*

La présomption de véracité de la déclaration et la condition de certitude des indices étaient condamnées toutes deux à être abolies dans un bref délai, car elles étaient aussi indéfendables en théorie que nuisibles en pratique.

* L'obligation de tenir compte des seuls éléments certains garantissait les citoyens contre l'indiscrétion administrative, mais interdisait au fisc de tenir compte des faits les plus notoires. Le contrôleur, obligé de s'en tenir aux indices utilisés pour asseoir les Quatre Vieilles et les taxes assimilées, était souvent dans une situation paradoxale : Agent de

contrôle, il devait ignorer les renseignements qu'il avait recueillis; agent du recouvrement de l'impôt, il ne pouvait réprimer les fraudes qui se commettaient sous ses yeux. Il devenait le complice involontaire des fraudeurs.

Du point de vue théorique, la primauté de la déclaration sur les autres modes de perception se justifiait parce qu'elle est théoriquement le plus exact. Mais il était absurde de penser qu'elle serait toujours sincère, et de s'obstiner à lui faire confiance quand des faits indiscutables prouvaient sa fausseté. Cette présomption de véracité, qui paralysait les interventions administratives, était en outre illégale : elle contredisait l'article 1593 du Code civil qui pose que des présomptions « précises, graves et concordantes » peuvent tenir lieu de preuve. Dans notre cas, la réunion d'indices précis et concordants ne suffisait pas à infirmer la déclaration. Pour rectifier celle-ci, il fallait encore l'assentiment de son auteur.

Seules des considérations d'opportunité expliquaient le maintien de ces deux dispositions.

* * Mais ces motifs disparurent à leur tour. Le public s'accoutuma à l'impôt sur le revenu et une opposition violente devint de plus en plus improbable. Au bout de quelques années, la réforme était devenue facile.

De son côté, la pratique du recouvrement avait montré combien elle était nécessaire. La première année où fonctionna l'impôt, 270.000 personnes de bonne volonté avaient consenti à le payer. Ce résultat fut amélioré par la suite, mais l'incessante augmentation du taux suscitait en même temps des fraudes plus hardies, plus subtiles, et l'impôt général demeurait ridiculement improductif¹. Cette stérilité

1. Enregistrons ce mot de M. Loucheur, en 1921, date à laquelle le tarif de l'impôt général était de 60 p. 100 : « Si le rendement de l'impôt général devait rester ce qu'il est, ce n'était pas la peine de l'instituer. »

se manifestait d'autant plus vivement qu'en 1917, il avait perdu son caractère de taxe complémentaire pour s'intégrer dans un système fiscal complet.

*
* *

La condition de certitude des signes extérieurs fut abolie la première. Dès 1916, un texte administratif¹ reconnu aux contrôleurs le droit d'utiliser « tous les renseignements de quelque importance pouvant fournir un élément d'appréciation du revenu ». Quelques mois plus tard, une loi vint consacrer cette mesure et supprimer complètement la condition de certitude, en retranchant de la loi organique, un membre de phrase².

Cette réforme ne servait qu'indirectement la méthode indiciaire. Sa portée véritable était bien plus large : Désormais les renseignements de toute nature qui auraient pu infirmer une déclaration, mais qui demeuraient sans effet, faute d'une garantie officielle de leur authenticité, étaient admis à servir de témoignage. Au nombre de ces renseignements figurent les signes extérieurs ; ils ne sont pas les seuls.

Quoi qu'il en soit, tous les signes extérieurs sans exception, pouvaient désormais servir à former l'évaluation des ressources d'un contribuable. Le fisc a une entière liberté dans ses investigations, limitée seulement par le respect de la liberté individuelle.

1. Inst. du 10 mai 1916, créant le dossier fiscal, art. 66.

2. La loi du 30 décembre 1916 (Duvergier, 1916, p. 504) modifie la loi du 15 juillet 1914. L'art. 17, ancien, portait : « Le contrôleur vérifie les déclarations uniquement à l'aide des éléments certains... » L'art. 17 nouveau, dit simplement : « Le contrôleur vérifie les déclarations. »

Il serait immoral de voir des fonctionnaires trop zélés favoriser l'espionnage ou la délation. Ces pratiques sont interdites (et cependant les contrôleurs ne peuvent s'empêcher de tenir compte des dénonciations qu'ils reçoivent en grand nombre chaque année. Elles font naître leurs soupçons et guident leurs recherches). Mais tant que leurs méthodes d'investigations ne sont pas illégales, leurs informations sont parfaitement valables.

Ainsi dès la première année, le régime primitif est complètement renié sur un point. Il est vrai que les résultats de cette réforme seraient à peu près nuls, si le deuxième obstacle à l'emploi de la méthode indiciaire n'avait pas été renversé à son tour.

* *

L'abandon de la présomption de véracité de la déclaration suscita de plus vives oppositions. Il ne fallu pas moins de onze années et de trois tentatives gouvernementales pour triompher de la résistance parlementaire.

* La loi du 30 décembre 1916 n'apporte aucun progrès, à ce sujet. En accordant au fisc le droit de demander au contribuable des **éclaircissements** sur le rapport de son train de vie et de sa déclaration, elle semble porter atteinte à la présomption de véracité de celle-ci¹. Il n'en est rien. Tout dépend du sens qu'on attribue au terme d'éclaircissements. Si on admet que le déclarant est forcé de prouver l'exactitude de ses dires, la présomption est renversée en faveur des signes extérieurs. Si au contraire on admet qu'il doit

1. ART. 5 : ... Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander des éclaircissements au contribuable. Duv. 1916, p. 501.

fournir seulement un renseignement complémentaire, qui explique sa déclaration au contrôleur sans avoir à la justifier, la présomption demeure intacte.

C'est ce dernier sens qui fut adopté. Au cours d'une discussion parlementaire, on opposa « éclaircissement » à « justification¹ ». On admit par là que le contribuable interrogé devait fournir une réponse, mais non une preuve. Le refus de répondre entraîne la taxation administrative du contribuable, comme sanction de sa mauvaise volonté. Mais toute réponse, fut-elle une affirmation incontrôlable suffit. Il n'y a donc rien de changé au régime antérieur. La seule différence est que le chemin de la réforme est tracé : il suffit de remplacer un mot par un autre.

* * C'est ce que tenta de faire M. Klotz, ministre des Finances, en 1920². Son projet se présente comme un simple développement de ce mot éclaircissements. Le texte de la loi portait : Art. 17 « le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander des éclaircissements aux contribuables. »

M. Klotz propose d'y ajouter ces mots : « et les mettre en demeure de fournir à l'appui de leurs déclarations, toutes justifications pouvant résulter de la production de documents qui doivent se trouver en leur possession ».

C'est exactement revenir sur le commentaire de la loi de 1916. Les mêmes mots sont prononcés ; mais au lieu de s'opposer, ils se complètent. Sous son apparence anodine, cette adjonction modifiait radicalement le sens de l'article.

Mais l'artifice fut découvert. La Commission des Finances

1. Débats parlam. Sénat, décembre 1916, p. .

2. Doc. parlam. Chambre, 1920, annexe 166, p. 31, art. 10.

de la Chambre repoussa ce projet, qui constituait « une atteinte grave à l'indépendance des citoyens ».

* * * Le rapporteur de la Commission était alors M. de Lasteyrie. Quatre ans plus tard, ce dernier, ministre des Finances à son tour, recommença la même tentative, mais par un autre moyen. Il s'appuya sur l'article 19 de la loi fondamentale. « Tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa déclaration ou de répondre aux demandes d'éclaircissements est taxé d'office. » A ce texte, il propose d'ajouter : « Le contrôleur procède de même à la taxation d'office, toutes les fois que le contribuable n'a pu fournir aucune explication satisfaisante de la discordance paraissant exister entre le revenu déclaré et le revenu tel qu'il peut être évalué d'après les signes extérieurs et tous les autres éléments d'information. »

Si ce projet avait connu le succès, il eût atteint le but cherché par M. Klotz. Le mot de « justification » est remplacé par « explication » dont le sens est moins énergique mais aussi clair. Dans les deux cas, l'effet eût été d'imposer au contribuable la preuve de sa déclaration, toutes les fois que celle-ci est contredite par quelque indice de richesse, c'est-à-dire d'abolir la présomption de véracité.

Le Parlement craignit de livrer par ce moyen les contribuables à l'arbitraire administratif. En vain M. de Tinguy du Pouët proposa-t-il alors de réglementer l'emploi des signes extérieurs. La réforme n'était pas encore prête. Elle fut repoussée.

* * * * Ces projets auraient eu pourtant pour résultat

1. Duvergier, 1916, p. 501.

2. Doc. Parlement. (Chambre), 1924, annexe 6972.

principal de régulariser la pratique des contrôleurs. Ceux-ci agissaient en effet comme si la taxation d'office était admise, lorsque le train de vie d'un contribuable contredit sa déclaration. S'ils soupçonnaient, sans pouvoir le prouver, quelqu'un d'avoir incomplètement déclaré son revenu, ils augmentaient son imposition de leur propre chef. Ce faisant, ils savaient bien que, si le contribuable recourait au Tribunal, ils ne pourraient justifier leur intervention. Mais ils comptaient sur la négligence de leur adversaire et plus encore sur son incertitude des informations qu'ils détenaient. Bref ils procédaient par intimidation et réussissaient le plus souvent. L'opération était renouvelée tous les ans, jusqu'au jour où le contribuable, taxé exagérément, contestait cette augmentation dont il pouvait prouver l'excès. Le fisc s'inclinait alors devant sa protestation, mais il avait obtenu ce qu'il désirait : déjouer la fraude et tourner la garantie attachée à la déclaration.

* * * La loi du 13 juillet 1925 vint légitimer ces agissements. La Commission des Finances de la Chambre, après avoir repoussé le projet de M. Clémentel de vérifier toutes les déclarations en fonction du loyer d'habitation des contribuables, proposa, comme pour compenser son refus, ce qu'elle avait si longtemps combattu.

L'article 9 de la loi dépouille les déclarations de leur présomption d'exactitude, exige que les contribuables justifient de leur sincérité quand leur train de vie dément leurs énonciations, et prescrit la taxation administrative pour tous ceux qui n'auront pu fournir d'explications suffisantes¹.

1. Duvergier, 1925, p. 286 : Le contrôleur prend pour base le chiffre déclaré à moins qu'il ne le reconnaisse inexact.

Lorsqu'il aura réuni des éléments précis permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable sont notoirement supérieures au revenu qu'il

Ce texte réalise de la manière la plus nette, la réforme longtemps attendue, et du même coup achève de renverser les obstacles que la faiblesse du législateur de 1914 avait posés à l'emploi des signes extérieurs.

*
* *

Quelles sont les conséquences de l'abrogation de ces deux mesures, sur le recouvrement de l'impôt?

* L'abandon de la présomption de véracité de la déclaration enlève à cette dernière son caractère d'organe essentiel de la taxation pour en faire un simple renseignement, tandis que l'estimation administrative devient l'élément dominant.

Il n'est pas possible, en effet, d'utiliser conjointement deux méthodes d'imposition sans que l'une prenne aussitôt la première place. La question essentielle est celle-ci : en cas de contestation entre le fisc et le contribuable, à qui incombera la charge de la preuve? Jusqu'en 1925 c'est au fisc; depuis cette date, c'est au contribuable. Or justifier de sa sincérité est aussi difficile à celui-ci, qu'il était jadis malaisé au fisc de prouver son mensonge.

Les contribuables sont donc à la merci de l'évaluation administrative; et ce danger est d'autant plus grave que les contrôleurs ont un pouvoir discrétionnaire dans l'appréciation des apparences de richesse. En effet, la condition de certitude abolie, rien n'a été prévu pour la remplacer; cette mauvaise barrière abattue, l'arbitraire devient la règle. Ainsi les agents du fisc peuvent s'attacher aux indices les moins significatifs et négliger les dépenses les plus révélatrices de luxe, ou, sans aller aussi loin, attacher la même

aura déclaré, il devra le soumettre au contribuable, et celui-ci sera tenu de justifier de la différence. Faute de fournir les justifications nécessaires dans le délai de 20 jours, le contribuable est taxé d'office.

importance à des indices d'inégale valeur. Rien ne vient les guider dans leur évaluation.

Le résultat le plus net des réformes de 1916 et de 1925 est qu'elles mettent du côté de l'Administration les possibilités d'abus.

* * Elles n'obtiennent pas pour cela que tous les contribuables soient taxés selon leurs facultés. L'emploi de la méthode indiciaire donne lieu à des inquisitions vexatoires sans assurer le recouvrement de l'impôt. Elle n'est en effet qu'une mesure de contrôle; elle ne saurait donc avoir une application généralisée et peut être écartée par l'observation stricte de la loi.

L'évaluation administrative ne joue pas automatiquement; elle suppose une intervention active du contrôleur. Pour que ce fonctionnaire conteste une déclaration, il faut que ses soupçons aient d'abord été éveillés par un fait quelconque (renseignement de l'Administration de l'Enregistrement; délation d'un tiers; importance du train de vie du déclarant). Il faut aussi qu'il ait réuni des éléments précis permettant de justifier sa demande d'explication, et enfin qu'il corresponde avec l'intéressé. Ce travail ne peut être fait que pour quelques contribuables.

L'évaluation administrative peut être écartée par l'observation stricte de la loi, ce qui ne veut pas dire la déclaration intégrale de ses revenus. L'impôt général a subi, depuis sa création, des déformations nombreuses qui permettent à certains assujettis d'être en règle avec le fisc en déclarant une fraction seulement de leurs ressources. Ces privilégiés, s'ils sont interrogés par le contrôleur, lui opposent le bénéfice de forfaits, de régimes particuliers, d'exonérations spéciales, qui paralysent l'action de celui-ci, si évidente que

soit la disproportion entre leurs dépenses et leurs revenus imposables. Le nombre de ces « fraudes légales », comme dit M. Germain-Martin¹ est extrêmement considérable.

* * * Ainsi, l'abrogation de la condition de certitude et de la présomption de véracité ne résout pas, loin de là, le problème de recouvrement de l'impôt général. Le rôle des signes extérieurs en 1923 est à la fois trop large et trop étroit. Il est donc nécessaire de le modifier selon trois idées.

L'organisation : On a dit que l'Administration, après avoir été impuissante en face des fraudeurs, était dépositaire de pouvoirs excessifs. S'il est impossible de résoudre équitablement cette délicate question du contrôle, il convient au moins de limiter les injustices en réglementant les droits des contrôleurs. L'énumération des indices et leur classement par ordre d'importance est nécessaire dans l'intérêt des contribuables. Elle l'est aussi dans l'intérêt du fisc, car la taxation d'office gagnera en facilité ce qu'elle perdra en liberté. Sa précision, son uniformité lui feront acquérir un surcroît d'importance.

La généralisation : Les résultats du contrôle par les signes extérieurs sont précieux, mais ils restent exceptionnels. Il est souhaitable d'étendre leur action à toutes les déclarations au moyen d'un procédé qui s'appliquerait automatiquement.

L'augmentation de la force probante : Il ne suffit pas de pouvoir infirmer la déclaration quand elle est mensongère, puisque parfois elle cache légalement une partie des ressources réelles. Il faut encore que l'évaluation des facultés contributives en fonction des dépenses ne puisse être contre-

1. *Sommes-nous sur la bonne route ?* (Payot, 1934), p. 163.

dite par aucun forfait, par aucun dégrèvement particulier, par aucune de ces mesures auxquelles donne naissance l'application de l'impôt sur le revenu. Elle doit être irréfragable. M. Fr. Sauvage préconisait déjà cette idée en 1918 dans son livre : *L'impôt sur le revenu et les moyens de contrôle du fisc*.

Les divers projets que nous allons citer maintenant ont pour but de donner aux signes extérieurs employés dans le recouvrement de l'impôt général, une impulsion dans l'un de ces trois sens.

DEUXIÈME SECTION. — *Élargissement de l'emploi
des signes extérieurs.*

Ici, comme dans la première phase de l'évolution, des tentatives infructueuses ont précédé les progrès véritables.

Le premier essai d'organisation est le contre-projet de M. Tinguay du Pouët en décembre 1923¹. On a vu plus haut que M. de Lasteyrie, ministre des Finances avait projeté de contrôler les déclarations en facilitant l'emploi de la taxation d'office. M. de Tinguay du Pouët lui répondit en proposant de réglementer l'exercice de cette taxation. Sa proposition très intéressante, eût permis, si elle avait été votée, d'adopter le projet ministériel sans léser l'intérêt des contribuables. En voici le texte :

ARTICLE PREMIER. — A défaut de moyen de contrôle plus précis, le contrôleur pourra taxer d'office le contribuable, d'après le revenu qui lui sera attribué en utilisant les signes extérieurs.

1. Déb. Parl. Chambre, 1923, p. 1014

a) Valeur locative de l'habitation ou des habitations du contribuable;

b) Domestiques;

c) Autos, yachts, chasses.

ART. II. — La valeur locative du domicile sera multipliée par un coefficient qui variera 3 à 8, selon la population de la commune où sera placée la résidence principale du contribuable, selon le nombre de personnes à sa charge et selon la date du bail de location.

Le revenu ainsi déterminé sera augmenté: 1° d'une somme variant de 2.000 à 6.000 francs pour chaque domestique selon la population de la commune, l'importance des charges de famille, le sexe et le nombre de domestiques; 2° d'une somme variant de 6.000 à 30.000 francs à raison de chacune des voitures possédées d'après leur force en chevaux et la population de la commune; 3° d'une somme égale ou double de la valeur locative des chasses louées ou de la dépense annuelle entraînée par les yachts ou bateaux de plaisance possédés par le contribuable. »

Cette proposition énumère les indices de richesse utilisables et préconise l'application à chacun d'eux, d'une somme d'argent. Par là, elle met fin au deux inconvénients que nous avons signalés: arbitraire des fonctionnaires dans le choix des éléments d'information, arbitraire dans l'estimation de leur valeur.

Elle est donc tout à fait correcte dans son principe; elle ne l'est pas moins dans son application. La liste des indices assez complète, tout en omettant ceux dont l'évaluation est pourrait entraîner des difficultés; et les valeurs en argent correspondent assez exactement à la réalité, sans la dépasser.

D'après son auteur, cette proposition n'était applicable qu'aux cas de taxation d'office. Elle n'était pas un essai de généralisation de l'emploi des signes extérieurs. Mais sa rigueur et sa simplicité l'eussent fait employer très vite au contrôle de toutes les déclarations. Il est regrettable qu'on ne l'ait pas adoptée. Le problème du recouvrement de l'impôt général aurait été à peu près résolu.

*
* *

La fin de l'année 1924 vit une nouvelle tentative en faveur de la méthode indiciaire. Ici, au rebours de l'essai précédent, le souci d'en généraliser l'application domine celui de son organisation. C'est le projet de M. Clémentel, ministre de Finances¹.

M. Clémentel proposa, dans le projet de Budget, de contrôler les déclarations de tous les contribuables, en fonction du loyer payé par eux. La valeur locative de l'habitation, multipliée par un coefficient variant de 4 à 9, selon le montant de ce prix, et le nombre d'habitants dans la commune, serait la base de calcul, avec laquelle on comparerait toutes les déclarations. L'assiette de l'imposition serait la somme la plus élevée. Les contribuables qui s'estimeraient lésés, auraient le droit de prouver que la taxation dont ils sont l'objet est excessive.

Malgré la dernière mesure qui réduit considérablement sa portée, ce projet est une grave atteinte au système de l'impôt sur le revenu réel. Si toutes les déclarations sont suspectées de fraude ou d'erreur, c'est le principe lui-même de la déclaration qui est suspecté. Il est curieux de remarquer que cette audacieuse initiative provient de l'au-

1. Doc. Parl. 1924. Chambre des Députés, p. 1447.

teur d'une condamnation catégorique de la méthode indiciaire, en 1914¹.

La Commission des Finances de la Chambre écarta ce projet, comme « choquant dans son principe ». A notre avis, c'est plutôt son application qui est défectueuse. L'évaluation du revenu en fonction d'un seul indice de richesse est trop sommaire. Elle correspondrait rarement à la réalité; et cet inconvénient nous empêche d'adhérer pleinement à cette intéressante tentative.

*
* *

Il fallut attendre huit années pour trouver un nouveau projet de développement de la méthode indiciaire. Les années de 1927 à 1931 furent une période de facilité budgétaire. En outre, la loi du 13 juillet 1925 avait accordé au fisc, de larges pouvoirs qui rendaient les réformes moins pressantes. Mais la crise économique vint diminuer le produit des impôts et susciter en 1933 un nouveau projet du ministre des Finances qui était alors M. Lamoureux.

* Ce projet est le plus complet de tous ceux que nous avons à étudier². Il combine heureusement la proposition de M. de Tinguy du Pouët avec celle de M. Clémentel. A celle-ci, il prend l'idée de comparer chaque déclaration avec le train de vie de son auteur; à celle-là, il emprunte son barème comme base de comparaison. Il ajoute une innovation : le caractère irréfragable de l'évaluation indiciaire, réalisant d'un seul coup les trois réformes nécessaires. Mais tout

1. M. Clémentel, rapporteur du Budget à la Chambre des Députés, disait : « Nous sommes tous d'accord pour repousser, même comme moyen de contrôle, les apparences trompeuses de la richesse. »

2. Doc. Parl. Ch. 1933, Annexe 1632, p. 762.

cela n'est obtenu qu'en rompant nettement avec le régime fiscal actuel.

La proposition de M. de Tinguy du Pouët restait orthodoxe. Elle ne prétendait pas remplacer la constatation directe, mais était applicable seulement quand celle-ci se trouvait en défaut. Le projet de M. Clémentel aurait pratiquement abouti à substituer une méthode à l'autre, mais le procédé employé à cet effet était si sommaire qu'il n'avait aucune valeur dogmatique. M. Lamoureux, au contraire, fait une application très générale et très rationnelle de l'évaluation indiciaire.

En établissant un barème de revenus correspondant aux dépenses, il admet que celles-ci permettent de connaître celles-là; en appliquant le calcul à tous les contribuables, il accepte d'asseoir l'impôt sur les signes extérieurs, et en refusant aux intéressés le droit de contester les résultats ainsi obtenus, il reconnaît la supériorité de la méthode indiciaire sur la constatation directe.

* * Pourtant M. Lamoureux, tout en reconnaissant que son projet est une innovation capitale, affirme qu'il est parfaitement compatible avec le régime d'impôt sur le revenu réel, auquel il se déclare loyalement attaché. Son argument est le suivant : Le mode de calcul proposé n'est qu'un moyen empirique de taxer les personnes à qui le défaut de contrôle ou l'application stricte de la loi permettait d'échapper à l'impôt ». Le barème est bien trop sommaire pour prétendre constituer une évaluation du revenu et bien trop modéré pour remplacer la déclaration : tout ce qu'il permet d'obtenir, c'est un « minimum d'imposition », toujours inférieur au revenu réel.

On pourrait réfuter facilement cet étrange raisonnement,

et on ne manquera pas de le faire en étudiant la situation actuelle dans le chapitre suivant. Il suffit, pour le moment, d'opposer à M. Lamoureux le texte même de son projet.

Les éléments du barème sont les suivants :

a) Valeur locative de la résidence principale multipliée par 3.

Valeur locative de la résidence secondaire (en France et hors de France) multipliée par 7.

b) Domestiques, précepteurs, gouvernantes.

Pour une personne du sexe féminin	6.000 francs.
Pour les autres	9.000 —
Pour une personne du sexe masculin	12.000 —
Pour les autres	15.000 —

c) Autos de tourisme :

Par HP (jusqu'à 10 HP)	600 francs.
Par HP (au-dessus de 10 HP)	1.200 —

Il est exact que la liste des indices employées est un peu brève. Elle comprend les signes les plus faciles à évaluer, mais elle est trop sommaire pour qu'on en puisse déduire avec certitude le montant des revenus d'un contribuable. Pour y parvenir, on est obligé d'affecter à certaines dépenses des coefficients excessifs (multiplier par 7 le loyer de la résidence secondaire!). Cette brutalité est inévitable dans toutes les propositions de cet ordre, qui veulent reconstituer le train de vie total d'une personne au moyen de quelques dépenses isolées.

Par contre si ce mode de calcul manque de précision, il ne manque guère d'efficacité. Par quelques exemples significatifs, l'auteur montre dans son Exposé des Motifs que cette méthode lui permet d'attribuer des revenus considérables aux contribuables. Par là, il contredit son affirmation de

modération. Son imposition minima égale souvent et parfois dépasse les ressources réelles des particuliers. Elle risque fort de se confondre avec la déclaration.

Il n'est donc pas trop osé de dire qu'en réalisant dans son projet les réformes nécessaires au recouvrement de l'impôt général, M. Lamoureux était amené à substituer la méthode indiciaire au régime actuel. L'application qu'il faisait de cette méthode était incomplète, critiquable, mais la réforme était toute entière contenue dans son projet.

*
* *

Ce projet avait une allure trop révolutionnaire pour ne pas susciter de vives oppositions. Et en effet, il fut écarté par la Commission des Finances de la Chambre. Cependant, il répondait à des besoins si évidents, que cette Commission n'osa pas le repousser complètement ; et dans le texte qu'elle proposa au vote des Chambres, elle s'inspira nettement du projet ministériel.

De ce projet, elle conserva le principe d'une confrontation entre le revenu déclaré par chaque contribuable avec le train de vie de ce dernier (même elle allongea et précisa la liste des indices utilisables à cet effet et proposa que chaque feuille d'impôt relate à côté de la déclaration des ressources perçues, celle des dépenses effectuées.) Par contre, elle refusa que cette comparaison portât sur des chiffres ; elle ne voulut pas affecter à chaque dépense une somme correspondante en revenu, de façon qu'il se dégagât du rapport des deux déclarations une **impression** de conformité ou de discordance et non une **certitude**.

Par ce moyen, la Commission des Finances amputait le projet de M. Lamoureux de sa partie essentielle, et en faisait

un simple commentaire de la loi du 13 juillet 1925. Cette loi (la dernière en date qui ait développé l'emploi de la méthode indiciaire) prescrivait que le contrôleur s'appuie sur des « éléments précis » pour demander aux contribuables de justifier leurs déclarations. L'énumération des indices dans le projet ministériel, développée par la Commission, devint un simple développement du terme d'éléments précis.

C'était un progrès théorique notable. Ce texte, qui devint l'article 78 de la loi de Finances de 1933¹, apportait à l'emploi des signes extérieurs un élément d'organisation qui lui manquait. Désormais la liste des indices de richesse était établie, et pouvait servir de guide aux agents du fisc, non seulement dans les cas pour lesquels elle était faite, mais pour toutes les fois qu'ils auraient à étudier le train de vie d'un redevable.

Pratiquement, rien n'était modifié dans la situation antérieure. Les pouvoirs des contrôleurs n'avaient reçu ni augmentation ni réduction. La loi se bornait à recommander à ces fonctionnaires l'emploi de certains éléments d'estimation, sans leur interdire celui d'autres renseignements, qui, moins

1. Loi du 31 mai 1933 (Duvergier, 1933, p. 170). Voici le texte de cet article :

« L'article 93 des lois codifiées relatives à l'impôt cédulaire et à l'impôt général (décret du 15 octobre 1926) est modifié par les dispositions suivantes.
« En vue du contrôle prévu par le présent article, les contribuables sont tenus de mentionner dans la déclaration annuelle de leur revenu, les éléments ci-après :

« Loyer (charges comprises) ou valeur locative et adresse de l'habitation principale, des résidences secondaires, permanentes ou temporaires, en France ou hors de France, et de leurs dépendances.

« Domestiques du sexe féminin.

« Domestiques du sexe masculin.

« Voitures automobiles de tourisme et puissance de chacune d'elles.

« Yachts de plaisance, port d'attache et puissance ou nombre de tonneaux de chacun d'eux.

« Aéronefs de tourisme et puissance de chacun d'eux.

« Situation et contenances des chasses possédées par le contribuable ou dont il a des parts ou des actions.

« Ecuries de course avec le nombre de chevaux. »

faciles à saisir et susceptibles par là de prêter à contestations, n'en peuvent pas moins fournir un précieux surcroît d'information.

La seule modification réelle est l'obligation prescrite aux contribuables, de faire eux-mêmes la déclaration de leurs dépenses. Cette disposition constitue, en effet, une application nouvelle de la méthode indiciaire. Non seulement cette collaboration facilite la tâche du fisc dans la mesure où il ignorait les chiffres qui lui sont fournis, mais aussi elle met les assujettis dans l'obligation morale de ne pas faire des déclarations trop inexactes : la disproportion entre les dépenses et le revenu déclaré serait flagrante.

L'inconvénient principal de cette mesure est d'accroître le mécontentement du public, qui comprend mal pourquoi on lui fait faire sur une même feuille, deux déclarations résultant de l'application de principes contradictoires.

En somme, malgré un progrès théorique appréciable, la loi du 31 mai 1933 n'influe guère sur le développement de la méthode indiciaire dans la législation de l'impôt général. Sans doute, jusque-là, aucun texte légal ne mentionnait expressément qu'on fit emploi des signes extérieurs. Ils n'avaient acquis un rôle qu'en vertu de termes généraux, « éléments certains, éléments précis », qui englobaient des renseignements de tous les genres. Pour la première fois, l'article 78 reconnaît leur existence et cela méritait d'être signalé.

Mais la classification des indices de richesse qu'il apporte est venue trop tard. Huit années de pratique avaient appris aux agents du fisc à étudier le train de vie des contribuables. Quant à la généralisation du contrôle des déclarations par les dépenses, la réforme n'est qu'esquissée.

*
* *

Cette dernière question est vraiment le problème actuel de la fiscalité. La plupart des projets ministériels reviennent sur ce sujet, comme ils insistaient dix ans plus tôt sur l'abolition de la présomption de véracité des déclarations. Le Parlement finit par céder aux efforts des ministres des Finances. Celui qui triompha des résistances parlementaires fut M. Marchandeaup, en décembre 1933.

Huit mois après M. Lamoureux, M. Marchandeaup reprit le projet de son prédécesseur. Comme lui, il demandait que toutes les déclarations fussent automatiquement comparées avec le train de vie de leur auteur. Comme lui, il préconisait que l'évaluation indiciaire ne fut susceptible d'aucune contestation. Mais, moins soucieux de logique que du succès de son entreprise, il évita de heurter les Chambres sur un sujet où l'opinion de leurs membres était encore assez ferme. Il présenta son projet comme une mesure essentiellement pratique, et dénuée de toute ambition doctrinale; de tous les éléments du train de vie, il n'en retenait qu'un seul, le loyer d'habitation¹.

1. Ce projet, modifié après débats parlementaires fut adopté dans la loi du 22 décembre 1933 (Duvergier, 1933, p. 425).

ART. 4. — « L'article 78 de la loi du 31 mai 1933 est modifié comme suit :

« ... Lorsque la valeur locative de la résidence principale, multipliée par 4 dans les villes de plus de 100.000 habitants et dans les localités se trouvant dans les limites de la région parisienne, telles qu'elles sont fixées par la loi du 14 mai 1932, et par 5 dans les villes de moins de 100.000 habitants, dépasse le minimum imposable à l'impôt général sur le revenu, ledit minimum étant augmenté, s'il y a lieu, des déductions pour charges de famille, le contribuable sera tenu de faire une déclaration.

« Lorsque la valeur locative affectée des mêmes coefficients dépasse le revenu déclaré par le contribuable, celui-ci devra justifier de la différence.

« A défaut de déclaration ou de justification le contribuable sera considéré comme ayant disposé d'un revenu au moins égal au chiffre déterminé par application des dispositions prévues aux deux alinéas précédents. »

Pour comparer ce texte avec celui du projet ministériel, on peut se reporter aux Doc. Parl. Ch., 1933, p. 286 (2^e vol.).

En ce sens, ce projet mérite les mêmes critiques que celui de M. Clémentel; il est exagérément simpliste. Il l'est même davantage que ce dernier, car au lieu d'affecter l'indice unique de coefficients variables suivant les circonstances, il le multipliait uniformément par 5, ce qui est à la fois trop modéré et trop brutal. Par contre, cette méthode a l'avantage d'une extrême simplicité, et celui d'éviter par son illogisme même, le soupçon d'être une évaluation du revenu. C'est à ces deux qualités qu'elle dut de connaître le succès.

Le projet ministériel fut modifié par la Commission des Finances de la Chambre. A l'unique coefficient 5, on substitua les chiffres 4 ou 5 selon la population de la ville. La transformation la plus considérable fut d'admettre le droit de contester l'évaluation forfaitaire. Mais tel qu'il subsiste, le texte légal reste une innovation importante, très importante même si on le regarde comme une acceptation partielle du projet de M. Lamoureux.

C'est, aujourd'hui, le dernier texte légal sur notre sujet.

CHAPITRE III

SITUATION ACTUELLE ET VUE SUR L'AVENIR

On peut mesurer l'importance de l'évolution accomplie depuis 1914, en considérant quel rôle la méthode indiciaire joue aujourd'hui dans l'imposition. Ce rôle est très appréciable : l'impôt général est recouvré à la fois au moyen de la constatation directe et au moyen des signes extérieurs.

Sans doute, si on s'en tient à la lettre de la loi, les modifications apportées au régime primitif sont d'une portée assez étroite. Le revenu réel reste l'assiette théorique et la déclaration, le mode normal de recouvrement. Mais l'exactitude de cette déclaration n'est plus, comme autrefois, livrée uniquement à la sincérité du contribuable et au succès des investigations administratives ; ce régime ne subsiste que pour la partie du revenu qui est comprise entre le montant intégral de ce revenu et la somme que le fisc est capable de connaître au moyen des indices de richesse. En deçà de cette somme, en effet, fonctionne un mode d'imposition différent : l'imposition indiciaire.

*
* *

On a dit que le projet de M. Lamoureux constituait une application indiscutable de la méthode des signes extérieurs. Dans quelle mesure ce projet est-il réalisé aujourd'hui ?

* La loi du 31 mai 1933 l'a réalisé partiellement. Depuis cette loi, la déclaration est écartée toutes les fois qu'elle est inférieure au revenu représenté approximativement par les indices énumérés par le déclarant. « Toutes les fois » : cette disposition joue à peu près automatiquement car les deux termes de la comparaison figurent sur la feuille d'impôt. « Approximativement » : la comparaison manque de vigueur puisqu'elle ne porte pas sur des chiffres. Sans cette restriction, la méthode indiciaire serait largement employée.

** La loi du 22 décembre 1933 a réalisé intégralement une partie de ce projet. La déclaration est écartée toutes les fois qu'elle ne dépasse pas une somme égale à quatre (ou cinq) fois la valeur locative de l'habitation du contribuable. Ici, comme précédemment, la comparaison s'effectue d'elle-même. Mais elle porte, en outre, sur des chiffres et ne prête pas aux contestations. Par contre, elle est très modérée et ne joue que contre les fraudeurs audacieux.

*** On nous fera une objection : « L'application simultanée de ces deux mesures constituerait un emploi, d'ailleurs imparfait, de la méthode indiciaire si les résultats qu'elles fournissent ne pouvaient être contestés.

Or il n'en est rien : loin d'être écartée définitivement quand elle est contredite par les signes extérieurs, la déclaration est conservée si son auteur parvient à prouver, non pas qu'elle est exacte de façon absolue, mais seulement qu'elle est conforme à la loi. Toutes les dispositions particulières du régime actuel, forfaits, exonérations partielles ou totales, prévalent contre l'évaluation administrative. Dans ces conditions, on ne peut parler de l'égalité de ces

deux régimes d'assiette. La déclaration contrôlée du revenu réel demeure comme avant le seul mode d'assiette normal. »

Cette objection est évidemment assez sérieuse en théorie et on sait que le Parlement a toujours refusé d'admettre que les présomptions de revenus par les indices soient irréfragables. Mais quelle est sa valeur pratique? Quelle est l'importance réelle du droit de contester l'évaluation du fisc? Elle est assez restreinte.

Le contribuable interrogé doit prouver que son train de vie est compatible avec ses ressources, que ses dépenses n'excèdent pas ses revenus; c'est faire une preuve négative, souvent très délicate à fournir et dont le fisc peut toujours contester la valeur. C'est aussi parfois faire des aveux pénibles, dévoiler des secrets intimes. Bien des personnes préfèrent ne donner aucune explication et se laisser taxer au delà de leur dû, plutôt que satisfaire l'indiscrétion administrative.

C'est pourquoi il ne faut pas attacher une grande valeur à cette objection. La déclaration écartée est le plus souvent définitivement repoussée, et remplacée par la taxation d'après l'apparence de richesse. Le refus du Parlement d'accorder l'irréfragabilité aux estimations indiciaires, n'est guère qu'un moyen d'éviter un reniement complet du régime antérieur.

La prééminence théorique de la déclaration ne peut donc pas cacher cette vérité : **que le système indiciaire est admis aujourd'hui**. De même que les exceptions à sa prohibition en 1914 ne prouvaient pas que le principe général fut violé, de même les mesures qui limitent encore son emploi, et qui sont d'ailleurs appelées à disparaître bientôt, n'infirmen en rien cette constatation.

Il n'est pas douteux que la situation actuelle ne soit qu'une étape dans l'évolution de l'impôt. Le mouvement commencé se poursuivra avec d'autant plus de vigueur que le régime primitif, par son ancienneté et par l'évidence de son impuissance, perd des défenseurs chaque jour. Si aucune modification profonde ne survient, on peut prévoir avec certitude que la méthode indiciaire jouera prochainement un rôle bien plus important qu'aujourd'hui. Nous nous proposons de chercher quelles sont les raisons, quelles seront la forme et les conséquences de l'évolution future.

* Un motif d'ordre logique et d'ordre pratique à la fois nous incite à penser que la situation actuelle est provisoire.

La notion de minimum d'imposition, application présente du système indiciaire, est une notion fausse. Elle est l'œuvre de gens qui sentent la nécessité de recourir aux signes extérieurs et ne veulent point le reconnaître. On s'est étonné en étudiant le projet de M. Lamoureux, de son étrange raisonnement. « C'est à dessein que nous vous proposons un texte simple... peut-être sommaire. Si on avait cherché à déterminer avec exactitude le revenu correspondant aux dépenses les plus variées et si on y avait introduit la progressivité, nous eussions semblé favoriser le retour à un système d'impositions indiciaires¹ ». M. Marchandau disait quelques mois plus tard : « Plus le minimum forfaitaire sera fondé sur un barème sommaire, moins il prendra l'aspect d'une évaluation du revenu. »

1. Doc. Parl. Ch., 1933, p. 762.

2. Doc. Parl. Ch., 1933, p. 286 (2^e vol.).

Le principe est bien puissant, qui suscite de telles contradictions! Ainsi le régime actuel est capable de multiples défaillances, mais il conserve tout son prestige. La méthode indiciaire est suceptible de remédier à ces défaillances, mais son emploi doit rester exceptionnel. Moins elle aura l'occasion de s'exercer, mieux cela vaudra!

Le moyen le plus sûr de défendre la déclaration contre ce remède trop efficace, c'est de rendre celui-ci inopérant. D'où sa modération extrême qui fait de la taxation d'office un régime de faveur. Mais ce régime de faveur ne restera pas longtemps l'exception : Les personnes qui s'abstiennent aujourd'hui de faire leur déclaration bénéficient d'un avantage dont tous les contribuables voudront profiter. A cet effet ils s'attacheront à modeler leurs déclarations sur leur train de vie, prenant garde de déclarer seulement la somme que le fisc peut déduire de leurs dépenses. Si on ne relève pas le taux du minimum d'imposition, une certaine égalité dans la répartition des charges fiscales sera obtenue, au moyen d'un nivellement par le bas, dont le Trésor sera la victime.

La faiblesse de l'évaluation indiciaire a un autre inconvénient : elle permet de déceler certaines fraudes imprudentes, mais elle est incapable de déjouer les dissimulations de moindre importance. Tel est d'ailleurs le modeste dessein des projets précités. « Nous n'avons pas pour but de supprimer la fraude... (mais) de mettre un terme aux abus les plus choquants¹. »

On ne saurait s'en tenir là. Si la disposition proposée donne de bons résultats, nul doute qu'elle doive être améliorée à l'avenir, nul doute qu'il faille chercher à identifier cette estimation imparfaite avec le revenu imposable lui-

1. Doc. Parl. Ch., 1933, p. 762.

même. La notion de minimum d'imposition est essentiellement provisoire; elle tend à se perfectionner jusqu'à devenir une imposition juste.

* * Par quels moyens y parviendra-t-elle? C'est extrêmement simple. Le projet de M. Lamoureux serait un perfectionnement du régime actuel. On songera d'abord à le réaliser, puis on continuera dans le même sens, c'est-à-dire qu'on augmentera le nombre des indices de richesse utilisés, qu'on assouplira l'estimation du revenu qu'ils représentent, et qu'on accroîtra leur force probante.

Au terme de l'évolution, la déclaration après avoir été « mécanisée » selon le mot de M. Piétri, sera devenue complètement inutile, le fisc étant, par hypothèse, parvenu à reconstituer exactement tout le revenu dépensé. L'impôt français sur le revenu sera transformé en un impôt sur la dépense. Maints exemples pris dans les législations étrangères ont montré que cette évolution est une loi commune à toutes les contributions sur le revenu. C'est la revanche des faits contre une mystique fiscale.

* * * Mais cette saine réaction n'ira pas sans causer de graves préjudices aux contribuables. Elle assurera la rentrée des impôts, mais au prix d'inquisitions et d'injustices insupportables.

On a, maintes fois, montré les inconvénients de l'impôt sur le revenu, inconvénients qui se résument dans le dilemme fameux « l'impôt sera stérile ou inquisitorial ». Si jusqu'ici l'emploi exclusif de la déclaration l'a rendu stérile, le contrôle futur par les signes de richesse le fera inquisitorial.

Les contribuables d'aujourd'hui se plaignent de l'indiscrétion fiscale, et pourtant celle-ci ne s'exerce que sur les

actes professionnels, ceux qui font encaisser un bénéfice quelconque. A l'avenir elle s'étendra à tous les actes de la vie. Vivre c'est dépenser. Et si le contrôleur doit enquêter sur les dépenses, il n'y a pas un geste qui puisse être légalement soustrait à ses regards. C'est en ce sens que M. Marin, député, disait avec logique qu'après avoir voté contre l'impôt sur le revenu en 1914, il se déclarait aujourd'hui adversaire de la méthode indiciaire, pour les mêmes raisons¹.

Celle-ci pourtant passe pour n'être pas inquisitoriale. Elle ne l'est point en effet, quand elle est correctement appliquée. Il lui suffit de connaître quelques éléments stables et largement répandus chez les contribuables, pour déduire l'importance des revenus et fournir ainsi une base d'imposition. Mais c'est la détourner de sa destination que d'essayer d'évaluer par son intermédiaire le montant réel de ces revenus. La réunion de ces deux termes « impôt sur le revenu réel » et « méthode indiciaire » implique la recherche de toutes les dépenses, c'est-à-dire l'inquisition, et aussi l'injustice, car cette recherche est immanquablement condamnée à échouer.

En effet, à côté des dépenses notoires que le fisc peut connaître avec facilité et certitude, il existe des dépenses essentiellement fugitives qu'il ne pourra jamais saisir, si perfectionné que soit le réseau de ses investigations. Même au prix d'une intrusion de tous les instants dans la vie privée des citoyens, le contrôleur peut-il connaître les dépenses d'agrément telles que soirées passées au théâtre, cadeaux faits à ses amis ? Il restera toujours dans le train de vie d'une personne quelques coins inexplorables. On ne

1. Débats Parl. de 1933. Séance du 8 décembre, p. 4461.

peut donc l'évaluer globalement, qu'en affectant arbitrairement aux dépenses ostensibles une valeur supérieure à la réalité.

C'est ce que préconisait le projet de M. Lamoureux. Il posait qu'il existe un classement des besoins humains d'après leur degré de nécessité, et que le moins utile n'est satisfait que lorsque le plus utile est déjà assouvi. Il regardait alors les dépenses connues comme des « témoins » qui guident le fisc dans sa recherche du revenu. Sans négliger d'examiner leur valeur intrinsèque, il s'efforçait de connaître aussi la somme des dépenses inconnues mais réelles que le contribuable a dû faire entre chaque témoin, et attachait à un indice donné non seulement sa valeur réelle, mais aussi le coût de dépenses fugitives dont sa présence suppose la réalisation antérieure.

Cette hypothèse est peut-être assez rationnelle; mais qu'une circonstance vienne bouleverser pour un individu donné la hiérarchie des besoins, tout le système sombre dans l'injustice. Supposons une mère de famille malade : une garde pour elle, une bonne pour ses enfants sont des nécessités de premier chef. L'emploi de ses deux domestiques représente dans son budget 12.000 francs exactement. Le calcul de M. Lamoureux l'évalue à 15.000 francs ! Les erreurs peuvent porter sur des chiffres bien plus élevés, et pourtant le contribuable surtaxé n'aurait pas d'après ce projet, le droit de contester l'évaluation administrative.

En outre, les coefficients élevés, qui seuls permettent le revenu total, ne peuvent affecter que les dépenses luxueuses (habitation secondaire dans le projet précité), car les dépenses nécessaires étant, par définition, faites avant toutes les autres, ne supposent pas l'existence de dépenses fugitives. De sorte que le contribuable est imposé justement

ou non, selon qu'il fait ou ne fait pas certaines dépenses qui sont parmi les plus facilement évitables.

Le projet de M. Lamoureux était brutal parce qu'il était sommaire. Plus complet, il serait aussi plus juste sans l'être jamais assez pour servir d'assiette à l'impôt. Sans doute, il n'était dans l'esprit de son auteur, qu'un procédé de contrôle des déclarations, mais il est destiné, nous croyons l'avoir montré, à connaître une bien plus grande importance. Son défaut, tolérable dans une application étroite, cesserait de l'être dans un domaine plus étendu.

CONCLUSION

SENS DE CETTE ÉVOLUTION

* Ce qui caractérise cette évolution, c'est l'absence de considérations doctrinales. Elle est déterminée toute entière par les nécessités du recouvrement de l'impôt.

Les gouvernements successifs sans se soucier de leurs divergences politiques, mais uniquement préoccupés de l'intérêt du Trésor, proposent inlassablement les mêmes réformes sous des apparences différentes. De leur côté les agents du fisc, se sentant désarmés contre les fraudeurs, sont amenés à outrepasser leurs droits. Les instructions techniques qu'ils reçoivent les y incitent, en donnant des textes légaux, des interprétations extrêmement larges. Ce sont elles qui font les réformes et non les ministres des Finances dont les efforts n'aboutissent qu'à légaliser les pratiques irrégulières de l'Administration.

* * Cette absence d'idée directrice, explique la confusion de cet ensemble de tentatives, confusion qui se manifeste aussi bien dans l'orientation générale de l'évolution, que dans chacune des tentatives prises en particulier.

Les projets successifs, au lieu de s'enchaîner logiquement dans leur dessein commun d'utiliser les signes extérieurs, sont tous différents et parfois ils se contredisent. Tel insiste sur le besoin de généraliser l'emploi des indices de richesse ;

le suivant, sur celui de renforcer leur force probante. Celui-ci appuie sur la nécessité de fortifier la position du contrôleur en face de la fraude; celui-là veut sur tout défendre le contribuable opprimé par le fisc. De là, l'indécision frappante du mouvement que nous avons retracé.

Par ailleurs, aucune des propositions étudiées n'est satisfaisante; l'une pèche par son manque de logique, l'autre par son absence d'efficacité. La situation actuelle est défectueuse, mais l'avenir probable ne présage rien de meilleur. La méthode indiciaire est appliquée aussi mal que possible, et, personne ne doit rester indifférent à cette évolution dont les effets les plus probables seront de soumettre les contribuables à une inquisition de plus en plus vexatoire.

En somme, on a senti le besoin d'orienter l'impôt général vers une formule nouvelle, mais dans la réalisation de ce dessein, on fait fausse route.

*
* *

Quel est donc le sens profond de cette évolution? quel est son but et pourquoi ne l'atteint-on point?

« Le but, dira-t-on, c'est le perfectionnement de l'impôt sur le revenu. La méthode d'assiette sur le revenu réel est capable d'une précision parfaite, mais, en même temps susceptible d'erreurs énormes; aussi essaie-t-on d'ajouter à ses qualités naturelles, celles de la méthode indiciaire, qui sont la régularité de l'évaluation et la simplicité du mécanisme de l'imposition. Ainsi l'impôt général remplira de mieux en mieux son rôle de pourvoyeur du Trésor. »

Sans doute ce souci constant de perfectionner les institu

tions sociales est excellent; excellente également cette tendance à revenir à l'emploi des signes extérieurs. Mais il n'en reste pas moins qu'en se modifiant ainsi, l'Impôt général en arrive à se renier lui-même. Nous avons dit et répété que la méthode actuelle et la méthode indiciaire étaient inconciliables. Du moment qu'on essaie d'évaluer les revenus des contribuables dans leurs manifestations et non plus dans leur existence, on déclare que l'impôt sur le revenu réel a fait faillite.

* * Tel est le sens véritable de cette évolution : **l'impôt sur le revenu réel a fait faillite** et avec lui son mode de recouvrement normal : la déclaration contrôlée. Il faut trouver non seulement un remède, mais un moyen de remplacer ce système fiscal condamné.

Mais, au Parlement, personne ne veut le reconnaître. Pas un projet de réforme n'admet franchement cette constatation indiscutable. De là la variété et l'impuissance des remèdes proposés. Chacun rivalise d'habileté pour combiner harmonieusement les deux méthodes inconciliables, et pour tirer quelque profit des signes extérieurs sans porter atteinte à la prééminence de la constatation directe. Personne ne regarde ce problème sous l'angle qui convient.

En dehors du Parlement, nombre de bons esprits préconisent une formule nouvelle; convaincus de l'erreur qui est à la base de la réforme de 1914, ils rompent franchement avec le régime actuel et préconisent le retour pur et simple à l'assiette indiciaire. Néanmoins, conscients des qualités indiscutables que présente le cadre de l'Impôt général actuel ils conservent ce dernier dans ce qu'il a de convenable, et arrivent ainsi à une formule fiscale qu'on peut appeler

« l'Impôt sur le revenu, assis sur les signes extérieurs de richesse ».

C'est ce régime, employé en Belgique depuis quelques années, que nous nous proposons d'exposer dans la deuxième partie de cet ouvrage.

DEUXIÈME PARTIE

INSTITUTION D'UN IMPOT
ASSIS SUR LES SIGNES EXTÉRIEURS DE RICHESSE

INTRODUCTION

JUSTIFICATION DE LA FORMULE NOUVELLE

Cette formule fiscale « l'impôt sur le revenu assis sur les signes extérieurs » ne s'impose pas avec une belle assurance comme celle-là même qu'elle prétend remplacer. Elle n'a ni la franchise ni la conviction de « l'impôt sur le revenu réel » qui retenaient la critique et entraînaient l'adhésion. Elle est terne, elle demande d'être expliquée, voire même d'être justifiée.

D'abord elle semble enfermer une contradiction. Jusqu'ici, on a toujours opposé la méthode des signes extérieurs à celle de l'impôt sur le revenu réel ; et l'on peut s'étonner de voir ces deux termes combinés ici.

Quand on aura expliqué que cette difficulté est purement apparente, et que loin de s'opposer ces deux idées sont parfaitement compatibles, il ne sera pas inutile de justifier le principe indiciaire. Dix années de campagne en faveur de l'impôt sur le revenu, ont créé, nous l'avons noté, une prévention contre ce principe, qui s'atténue aujourd'hui avec l'échec de son rival heureux, mais qui n'a pas disparu entièrement. Il faut prouver qu'il est possible et rationnel de baser un système d'imposition sur les signes de richesse.

Enfin, il sera nécessaire de montrer que revenir à cette forme d'assiette à la fois compatible avec le cadre de l'impôt sur le revenu, et admissible logiquement, ne serait pas

un retour aux erreurs des Quatre Vieilles, mais plutôt un moyen de connaître les facultés contributives des contribuables, plus sûr que la déclaration des ressources réelles. En effet, si dans la campagne qui entraîna la réforme de 1914, les attaques contre le principe des signes extérieurs étaient assez peu fondées et sont aujourd'hui périmées, la critique des contributions d'avant-guerre conserve toute sa force. Qui veut restaurer la méthode indiciaire, doit, de toute nécessité préconiser une formule d'application nouvelle.

Sur ces trois points, les adversaires du projet qu'on va exposer, font leurs principales objections. Avant d'exposer les mérites de ce projet, il convient donc de le justifier en réfutant les objections qu'on peut lui faire. Au cours de cette justification, d'ailleurs, se dégagera la physionomie de cette formule fiscale nouvelle.

*
* *

Dire que c'est un non-sens fiscal de vouloir recouvrer l'impôt sur le revenu au moyen des signes extérieurs, c'est faire une grossière confusion, née d'une déformation du sens des mots par le langage courant.

On emploie souvent le terme d'impôt sur le revenu pour désigner l'impôt recouvré par la constatation directe. Ce sont deux choses différentes, confondues aujourd'hui dans notre impôt général, mais nullement nécessaires l'une à l'autre ; et pourtant est née la croyance erronnée que l'impôt sur le revenu ne pouvait être recouvré que par cette méthode et excluait toutes les autres.

M. L. Bocquet remet les choses au point en quelques lignes lumineuses :

« Tout impôt sur le revenu frappant par essence le revenu

exclusivement, les deux formes qu'il peut revêtir ne se différencient que par les modes de détermination de ce dernier.

« Dans un système dit indiciaire, celui de nos vieilles contributions, on saisit le revenu dans sa manifestation révélée par les signes extérieurs. Le revenu, par destination normale, servant à la jouissance de son propriétaire, il est certain que l'impôt établi sur les signes extérieurs présente une assiette assez équitable.

« ... Il est bien évident que les signes extérieurs ne sauraient avoir une précision mathématique et que dans nombre d'hypothèses, ils peuvent révéler un revenu fictif ou dissimuler un revenu réel. Aussi a-t-on cherché ambitieusement à atteindre le revenu, non plus dans sa manifestation, mais dans son existence même, à l'évaluer subjectivement au lieu d'objectivement. Et c'est cette conception d'assiette de l'impôt qu'on désigne plus spécialement sous le nom d'impôt sur le revenu. Ainsi entendu, l'impôt sur le revenu évoque moins un principe qu'une simple méthode¹ ».

* * Ainsi la constatation directe et l'évaluation indiciaire sont deux méthodes de recouvrement, également applicables à l'impôt sur le revenu, et qui présentent chacune des avantages et des défauts, sans que rien ne permette d'écarter *a priori* l'une en faveur de l'autre.

Les deux termes de notre formule ne sont donc pas antinomiques. « Impôt sur le revenu global » définit la matière imposable ; « Méthode indiciaire » désigne la forme d'assiette.

Par là, cette formule montre nettement le sens véritable de la réforme. Il ne s'agit pas d'abandonner entièrement l'impôt général, mais de le conserver, au contraire, dans tout

1. L. Bocquet. *L'impôt sur le revenu*, livre I (introd.).

ce qu'il a d'excellent et de le renforcer même, en lui apportant le concours d'une méthode de recouvrement efficace.

Cette réforme diffère ainsi de toutes les propositions de retour à l'impôt sur les signes de richesse qui paraissent périodiquement depuis de longues années¹. Celles-ci n'ont, le plus souvent, d'autre but que de mettre fin à quelque incommodité, à quelque injustice, reflétant l'intérêt particulier de leurs auteurs ou des groupements qu'ils représentent. Quelques-unes, comme celle du professeur J.-L. Faure, sont nées d'une hostilité de principe à l'impôt sur le revenu, où cet éminent chirurgien voit une institution révoltante qui taxe le travail. D'autres, les plus nombreuses, témoignent du désir qu'ont leurs auteurs de ne point payer d'impôt. Toutes les propositions quelle que soit leur origine sont conçues pour remplacer le régime actuel. Au nom d'une critique, souvent fondée d'ailleurs, leurs auteurs englobent dans un même ressentiment le juste et l'injuste, le bon et le mauvais. Ils vont immédiatement aux solutions extrémistes, abandonnant tout ce que le régime actuel comporte de parfaitement correct. Ils oublient que le fait d'exister est une qualité essentielle pour toute disposition fiscale.

La théorie nouvelle, inspirée de l'intérêt général et nullement hostile par principe à l'impôt sur le revenu, prétend combiner les mérites pratiques des Quatre Vieilles avec les avantages incontestables à la réforme de 1914. Elle y parvient en intégrant la méthode indiciaire dans le cadre de l'impôt général.

1. Citons quelques-unes de ces propositions : Prop. de la Chambre de Commerce de Poitiers-Prop. Mercator-Prop. Victor Constant-Prop. Chappedelaine...

Pour une étude de ces textes, voir la thèse de M. de Puymali, *Les signes extérieurs et les impôts directs* (Bordeaux, 1922) et surtout celle de M. Molin : *Le retour aux signes extérieurs de la richesse* (Paris, 1925).

*
*
*

D'autres personnes contestent l'utilité de la réforme en reprenant l'argument des partisans de l'impôt sur le revenu en 1914. La méthode indiciaire est injuste, à leur avis, car elle repose sur un principe faux. « Elle admet, disent-elles, qu'on dépense tout son revenu, puisqu'elle assimile les deux notions de revenu et de train de vie. La réalité, en démentant ce postulat, condamne tout le système. »

Il est vrai que l'assimilation des dépenses aux revenus est la base de la méthode indiciaire et la source de ses mérites. L'objection précédente serait capitale, si elle était fondée. Il est indispensable de connaître quelle est sa valeur.

* D'une façon générale, l'axiome fondamental « on dépense tout son revenu » peut être tenu pour vrai. Chacun dépense son revenu, parce qu'il est normal de dépenser les ressources qui se renouvellent [comme il est naturel d'épargner le capital, qui ne peut être consommé sans disparaître], et le dépense tout entier, car il n'est de bornes aux appétits des hommes que la possibilité qu'ils ont de les satisfaire. On peut raisonnablement fonder une règle de droit sur une constatation de cette importance.

Pourtant cette loi naturelle n'est pas universellement vraie. Elle comporte deux exceptions :

La première est l'existence de prodigues et d'avares. Pour ces individus la loi est faussée, car les uns dépensent plus que leurs revenus ne leur permettent, et les autres, moins qu'ils pourraient le faire sans dilapider leur capital. Cette objection est juste, mais de peu d'importance ; car, d'abord, les prodigues ne méritent guère l'intérêt du législateur :

quant aux avarés, l'aucun système fiscal les empêchera de réduire leurs dépenses d'impôt, comme ils réduisent toutes leurs dépenses. Le système actuel les taxe justement en théorie, mais en fait, ils dissimulent leurs biens et le résultat est le même.

L'autre objection est plus grave ; elle tient au goût de l'épargne, très puissant et très répandu. Le souci de « mettre de l'argent de côté » empêche les individus de dépenser tout leurs revenus ; il les incite à se priver du superflu, parfois même du nécessaire, pour se constituer un capital. Ainsi l'assimilation du train de vie au revenu global est vraie pour les pauvres à qui l'épargne est impossible. Elle cesse de l'être pour les possesseurs de moyens et de gros revenus. L'application stricte de cette formule procurerait aux contribuables un avantage croissant avec le degré de leur fortune, écrasant les pauvres et favorisant de façon scandaleuse les personnes si riches qu'elles ne peuvent dépenser toutes leurs ressources.

* * Cette inégalité peut être rectifiée au moyen d'un tarif progressif. Il suffit d'appliquer aux cotes individuelles, établies en fonction du train de vie, un coefficient d'autant plus élevé que la cote est plus importante. Mesure empirique, certes ; mais le taux de la progression peut être juste, si on tient compte, pour l'établir, de l'observation des faits, et de toutes façons il est modéré en raison de son rôle très limité.

D'ailleurs la méthode indiciaire n'est pas la seule à assimiler des notions légèrement différentes. La méthode d'imposition directe y est également contrainte. Ainsi la valeur cadastrale des terres exploitées est nettement inférieure au revenu de l'exploitation agricole, et le bénéfice commer-

cial ne représente pas toujours le revenu du commerçant.

Tous les systèmes fiscaux doivent utiliser des artifices également discutables et celui dont use la méthode indiciaire a, du moins, l'avantage de simplifier le problème du recouvrement.

*
* *

Tel n'est pas l'avis d'un grand nombre de personnes, qui prétendent qu'on ne saurait instaurer un mode d'imposition sur les signes extérieurs sans revenir à l'injustice et à l'arbitraire des contributions d'avant guerre.

Cette idée, maintes fois exprimée, n'est, le plus souvent, qu'un argument vulgaire fondé sur une croyance naïve au Progrès en ligne droite. Mais sous son apparence négligeable, elle touche à l'essentiel du problème, l'organisation pratique de l'impôt. L'assimilation des dépenses aux revenus ne se justifie que si on parvient à évaluer les premières plus facilement et plus justement que les seconds.

Est-il possible d'évaluer le train de vie d'un contribuable sans inquisition, ni injustice ? — Certes le système fiscal d'avant guerre, la plus célèbre expérience en ce sens, n'y a pas réussi. Mais il ne faut pas considérer cette manifestation périmée du régime indiciaire, comme la seule forme qu'il peut revêtir. Le système nouveau qu'on préconise le montre, en se séparant nettement des Quatre Vieilles. Moderne dans son esprit, il est moderne dans sa réalisation. Au moyen d'une formule nouvelle, il assure la justice dans l'imposition sans porter atteinte à la liberté individuelle.

* Le caractère particulier des Quatre Vieilles, c'est que toute l'imposition reposait sur un indice unique : le loyer. C'était pousser à l'absurde une idée excellente.

On sait que certaines dépenses sont insaisissables, au même titre que certains revenus, et qu'il faut s'abstenir de les évaluer sous peine de retomber dans les erreurs qui nuisent le système actuel : inquisitions, contestations et forfaits. On est donc contraint de baser l'imposition indiciariaire sur les seules dépenses ostensibles, en admettant un deuxième axiome fondamental. « Il existe un rapport constant entre certaines dépenses et le train de vie tout entier. »

L'erreur du législateur révolutionnaire fut de prendre cette proposition au pied de la lettre, et de conclure qu'une seule dépense permet de les connaître toutes. Par là, il simplifiait considérablement, l'imposition, mais il commettait des erreurs, qui rendaient la tâche facile à ses détracteurs.

Pour nous en tenir à l'indice qu'il avait choisi, l'idée qu'on se loge d'après ses ressources est vraie, mais pas d'une vérité mathématique. De nombreux éléments font varier d'une personne à l'autre la part que le loyer d'habitation représente dans le train de vie. On l'a dit cent fois. Ce n'est d'ailleurs pas le lieu d'y revenir. Mais nous reconnaissons que restaurer les Quatre Vieilles serait une véritable régression.

**** Le nouveau mode de taxation diffère nettement des constitutions d'avant guerre. Son caractère distinctif, c'est la multiplicité des indices.** Ainsi il applique rationnellement l'axiome précité.

L'indication fournie par un indice isolé est imprécise, mais elle n'est pas sans valeur. Il faut en tenir compte et chercher à la préciser en la comparant avec d'autres informations qui viendront confirmer ou infirmer l'impression primitive. Ainsi l'impression d'aisance donné par le loyer d'une personne sera accentuée par le luxe du mobilier, le nombre des domestiques. La possession d'une auto puissante

achèvera de prouver au contrôleur qu'il est en face d'un contribuable très fortuné. Au contraire un mobilier très simple et l'absence de domestique lui eussent montré que le caractère luxueux du loyer n'étaient qu'une apparence, due soit au nombre des enfants du contribuable soit à quelque nécessité professionnelle ou sociale.

« On obtient un meilleur résultat, dit le professeur Fasolis, si au lieu de se borner à considérer une dépense, on suit le contribuable dans la succession de ses dépenses qui présentent un caractère de plus en plus voluptuaire... Pour déterminer les commodités d'existence d'une personne, mieux vaut s'en rapporter à un ensemble de circonstances. Sur cette base le train de vie du contribuable peut être approximativement établi en considération de ces différentes dépenses, établies dans leurs rapports réciproques et des conditions particulières dans lesquelles se trouve le contribuable¹. »

C'est pourquoi le régime nouveau d'imposition tient compte de tous les signes extérieurs de richesse dont la prise en considération n'entraîne ni inquisition ni risques de contestation. Grâce à cette disposition, on peut espérer à juste titre obtenir une répartition équitable des charges fiscales.

*
* *

Ainsi leur contribution sur le revenu, assise sur les signes extérieurs, est admissible dans son principe et sa réalisation est concevable.

Il s'agit de chercher maintenant quels peuvent être les avantages de cette formule nouvelle et quels sont les moyens de les obtenir. Ce sera l'objet des deux chapitres suivants.

1. « Applications pratiques de la notion de dépense comme base d'imposition ». Prof. Giov. Fasolis, de l'Université de Gènes (*Revue de Science et Législation financières*, 1927, p. 212).

CHAPITRE PREMIER

AVANTAGES DE LA MÉTHODE INDICIAIRE

Ces avantages peuvent se résumer en une phrase : l'assimilation de la notion de dépense à celle de revenu transposerait le problème du recouvrement de l'impôt général sur un plan pratique, car les mérites particuliers de la méthode indiciaire répondent exactement aux difficultés que ce problème rencontre dans la France d'aujourd'hui, c'est-à-dire l'esprit de fraude des contribuables et la démagogie des assemblées politiques.

* La fraude, née de l'instinct légitime qui pousse chacun à vouloir conserver pour soi-même la totalité de ses gains, n'est spéciale ni à notre pays, ni à notre époque. Mais elle y est particulièrement active, car le sentiment du devoir fiscal qui devrait combattre cet instinct, est paralysé par des circonstances particulières.

La complexité inextricable et les incessantes modifications de notre droit fiscal tiennent les contribuables dans l'ignorance du mécanisme de l'imposition. Aussi sont-ils incités à se croire victimes d'une injustice particulière, et tentent de frauder pour payer ce qu'ils estiment être leur part équitable d'impôt. Cette erreur est très humaine. « Pour éviter la fraude, il faudrait faire une législation tellement juste et tellement claire que personne ne puisse consi-

dérer l'impôt comme une confiscation fractionnée¹. »

D'ailleurs, si les contribuables sont rarement victimes d'une injustice particulière, ils subissent souvent des injustices légales. Quand l'impôt, par suite des taux excessifs et de la progressivité, aboutit à prélever un tiers ou un quart du revenu, il réalise une spoliation véritable, contre laquelle les citoyens sont en droit de se défendre en dissimulant leurs ressources².

Quant à l'idée que l'État est une personne et que la fraude est un vol, elle est étrangère aux esprits latins et particulièrement aux Français d'aujourd'hui. Voler l'État n'est plus une faute, mais la marque d'une habileté supérieure. Les fraudeurs ne cachent pas leurs dissimulations, ils les étalent et s'en vantent, afin de passer pour des gens justement soucieux de leurs intérêts³.

* * La démagogie est plus spéciale au régime démocratique. Dans les assemblées parlementaires les considérations politiques influent de la façon la plus fâcheuse sur les questions fiscales.

Ainsi, une idée souvent exprimée dans ces milieux est qu'il importe de rectifier au moyen des impôts directs les injustices inhérentes aux impôts indirects. Certes, c'est une constatation d'expérience que les taxes de consommation pèsent plus lourdement sur les pauvres que sur les riches. On exagère d'ailleurs sa portée. Mais de toutes façons, il ne faut point chercher à rectifier une injustice par une autre

1. M. Laurent Bonnevay, député. *Le Capital*, 1^{er} avril 1925.

2. « Ce que vous appelez la fraude pourrait bien n'être qu'un retour au droit naturel. » M. Th. Reinach (cité par M. Ravier du Magny). *Rev. Cath. des Institut. et du Droit*, mars 1927, p. 107.

3. Cf. M. C. Rosier. *Revue des Contributions directes et de l'Enregistrement*, 1931 : le serment fiscal.

injustice. Tous les abus sont alors possibles; on en arrive à préconiser l'exonération totale des petits revenus et l'écrasement des gros patrimoines.

D'autre part les théories socialistes, très écoutées au Parlement, tendent à obscurcir la notion même d'impôt. Elles prétendent que l'impôt doit servir à des fins économiques telles que le nivellement des fortunes et la redistribution des capitaux. Les résultats de cette déformation redoutable sont analogues aux effets de l'idée précédente : rétrécissement de l'assiette des contributions directes.

Enfin, les préoccupations électorales agissent dans le même sens. Le législateur, candidat d'hier et de demain, récompense les agents de son succès au moyen de dégrèvements spéciaux et assure sa réélection en favorisant les petits contribuables qui forment la majorité des électeurs, au détriment de la minorité.

Ces inconvénients sont inévitables dans une démocratie. Il est fatal qu'une assemblée élue sur des programmes politiques, envisage toutes les questions qui lui sont soumises, sous l'angle de la politique qui lui est familier.

* * * Le contribuable fraudeur et le parlementaire démagogue, chacun de leur côté, s'appliquent au même but qui est de réduire le produit de l'impôt en diminuant le nombre de ceux qui les paient. L'un utilise toutes les fissures de la loi pour dissimuler son bien; l'autre profite de toutes les difficultés d'application pour édicter des exonérations spéciales. Leur attention ne se relâche pas, tant le but est naturellement conforme à leurs intérêts. L'impôt, sous leurs efforts répétés, doit normalement atteindre chaque année un nombre plus restreint de citoyens.

Tel est le phénomène qui domine les questions fiscales

actuelles. On déplore souvent sa malfaisance; il vaudrait mieux penser qu'il est conforme à la logique des circonstances, et l'œuvre, non de quelques-uns, mais du peuple tout entier. Car, on cherche à limiter ses effets par des dispositions de détail, invariablement tournées par l'invention inépuisable des fraudeurs, et qui n'aboutissent en somme qu'à accroître le mécontentement général. Il faudrait plutôt, pour lutter efficacement contre une telle coalition d'intérêts, que l'impôt y fut destiné par sa structure essentielle.

* * * * Le législateur de 1914 a conçu *a priori* sa réforme fiscale alors que l'impôt, fait social, doit être adapté au milieu dans lequel il doit fonctionner. Il a créé l'impôt général comme si rien ne venait contrarier la tâche du contrôleur. Bien plus, tout à son idéal de justice abstraite, il a fourni aux adversaires du fisc, maintes occasions d'exercer leurs nuisibles interventions.

C'est la base même du système : la notion de revenu, obscure par elle-même, et volontairement laissée dans l'imprécision, rend inévitables des contestations sans nombre au point qu'on a pu définir l'impôt sur le revenu comme un procès continuuel entre le fisc et le contribuable¹ — c'est l'application du système : l'évaluation directe des revenus dans leur existence insaisissable et multiforme permet aux démagogues d'instituer des forfaits, des exonérations spéciales, etc..., — c'est enfin le mode de recouvrement : la déclaration impose aux assujettis de collaborer à leur imposition, comme s'ils n'allaient pas utiliser cette collaboration dans leur intérêt !

Ainsi le législateur n'a pas tenu compte des conditions

1. Sénateur Billiet : *Fiscalité*.

particulières de notre pays, lorsqu'il voulut acclimater en France cette institution anglo-saxonne. Le vice du système fiscal actuel est dans son essence, de sorte que toutes les transformations sont vaines.

La méthode indiciaire, par contre, s'impose dans un système français d'impôts directs, car elle enlève aux facteurs de stérilité propres à notre pays, l'occasion d'exercer leur activité néfaste.

Elle substitue, en effet, une notion claire, uniforme et réelle, à une notion obscure, multiforme et personnelle, qui multipliait les prétextes à la fraude et aux lois démagogiques.

PREMIÈRE SECTION. — *Évidence de la dépense.*

La dépense est une base d'impôt plus claire que le revenu. Certes, toutes les dépenses ne sont pas apparentes et tous les revenus ne sont pas clandestins. Mais tout le monde fait des dépenses ostensibles, alors que certaines personnes ont des ressources absolument insaisissables.

Dans le train de vie d'un individu, il y a des dépenses fugitives. Ce sont celles qui répondent à des besoins périodiques ou exceptionnels : se nourrir, se distraire. Mais il en est aussi qui répondent à des besoins permanents : se loger, se vêtir, se faire servir. Celles-là, chacun peut les connaître et évaluer leur importance. Il est facile au fisc d'en faire une base d'imposition incontestable.

Les revenus peuvent aussi fournir une base de taxation, mais ils ne sont pas tous évidents. Les uns sont facilement évalués par le fisc (salaire d'un employé). Les autres échappent à des investigations (revenus des professions

libérales). N'y eut-il qu'un contribuable sur dix qui fût dans ce cas, il faudrait de toute nécessité recourir à la déclaration des assujettis. Au contraire la généralité des besoins qui donnent lieu à des dépenses ostensibles garantit que tous les citoyens ont une existence fiscale. La correspondance qui existe entre la condition pour être contribuable (avoir un domicile en France) et le premier signe extérieur (le loyer) le justifie aisément.

Ainsi la **méthode indiciaire rend la déclaration inutile**. C'est peut-être son mérite le plus précieux, car cette intervention du contribuable dans l'imposition entraîne des erreurs, des fraudes, et des contestations.

* M. Chéron remarquait un jour que notre droit fiscal est si confus que les spécialistes eux-mêmes n'y comprenaient plus rien. Quelles doivent être, *a fortiori*, les erreurs d'un profane !

De toute la fiscalité le sujet le plus délicat est peut-être la détermination du revenu global. Qu'on songe à l'antinomie existant entre la définition populaire et celle de l'Administration, entre le « revenu du capital seulement » et « les gains de toutes sortes dont le contribuable a joui au cours de l'année précédente ! »

Cette notion confuse a été analysée par un texte légal comme on le verra plus loin. Mais cette analyse, arbitraire par elle-même, obscurcie par les assimilations, les chevauchements qui furent faits par la suite, sont loin d'aider le contribuable à se guider dans ce domaine inconnu.

Ainsi la déclaration de leur revenu global offre aux particuliers, bien des sujets d'embarras. Mais si les erreurs commises sont nombreuses, elles sont presque toujours faites au préjudice du Trésor. Rien n'est plus naturel. Toutes les

fois qu'une difficulté se présente le contribuable ignorant la véritable solution, choisit celle qui lui est favorable.

* * Plus encore que les erreurs, les fraudes sont fréquentes. On a vu quels motifs poussaient l'assujetti à dissimuler son bien. La déclaration lui fournit le moyen le plus sûr d'y parvenir.

Dans le revenu total d'une personne, il y a des éléments connus du fisc, et d'autres qui ne le sont point et ne peuvent pas l'être. Pour les premiers, la déclaration est inutile; pour les autres, elle ne fonctionne pas. Car si le contribuable déclare les premiers, il cache des seconds tout ce qu'il peut cacher sans danger. C'est pourquoi, en dépit de son importance théorique, ce système est écarté toutes les fois que cela est possible, et remplacé par des procédés divers, qui évitent l'intervention du principal intéressé. A défaut de pouvoir employer ces procédés, on contrôle les déclarations au moyen des livres de comptabilité, si le contribuable en tient; mais s'il n'en tient pas, la fraude joue librement.

Plusieurs remèdes ont été préconisés pour obtenir la sincérité des déclarations. D'abord **le serment** : l'idée que le contribuable fasse sa déclaration sous la foi du serment est très naturelle. Philippe Auguste l'avait appliquée à la Dîme Saladine. La loi du 4 avril 1926 la prescrivit pour l'Impôt général. Mais ce procédé, rationnel en 1296, n'a plus de sens à une époque où l'esprit religieux est de moins en moins répandu. La prescription de la loi de 1926 n'a été dans la suite ni étendue à d'autres impôts, ni élargie; c'est-à-dire qu'elle a échoué.

La publicité : Les économistes libéraux, M. Ch. Gide notamment, répugnant à toute idée de contrainte, proposent l'affichage des déclarations, escomptant que l'amour-propre

de chacun le poussera à vouloir paraître riche. Cette idée semble ingénieuse; en fait, elle est pleine de périls car elle entraînerait les jalousies et les délations, vraies ou fausses. La loi de 1926, prescrivant que la liste des assujettis à l'impôt général (non du montant de leur contribution) soit affichée dans les mairies, applique ce système irritant sans en retirer le moindre bénéfice.

Les sanctions : Des pénalités parfois très lourdes sont édictées contre les fraudeurs. Elles sont sans effet. Le fisc est d'autant plus menaçant qu'il est plus désarmé. Il est désarmé par l'insuffisance du contrôle; il se désarme de lui-même en permettant aux fraudeurs surpris, de se justifier et en acceptant des transactions.

* * * Trois essais, trois échecs. En conclusion, disons que **la déclaration ne vaut que par le contrôle dont elle est l'objet**, et c'est sa condamnation. Car, outre que le contrôle entraîne des contestations et des procès sans nombre — régime pernicieux à coup sûr — il n'obtient de résultats appréciables qu'à la condition d'être inquisitorial et coûteux.

En effet, limiter les droits du contrôleur, c'est accepter la fraude. Aussi le fisc, après avoir montré une certaine discrétion en 1916, s'est orienté vers une sévérité de plus en plus grande, pour lutter contre la stérilité de l'impôt. Aujourd'hui quelques mesures draconiennes ont déjà été prises et pourtant les agents du fisc sont encore insuffisamment armés. Nombre des limitations apportées par la loi de 1914 au libre exercice de leur fonction, sont encore en vigueur. Mais la logique du système le destine à aboutir à une inquisition totale.

Pour y parvenir, une condition est nécessaire; il faut disposer d'un corps de contrôleurs extrêmement nombreux

et très au courant des pratiques commerciales. Lors des discussions parlementaires de 1914, un sénateur disait ironiquement qu'à défaut d'autres avantages, la réforme aurait celui de fournir de nouvelles fonctions publiques. Et en effet le nombre des agents du fisc s'est beaucoup accru depuis cette époque. Mais il est encore trop insuffisant pour donner des résultats d'ensemble. Les contrôleurs sont forcés de délaissier l'examen de la plupart des petites déclarations pour s'attacher aux grosses cotes. De plus, ignorant les règles de comptabilité commerciale, ils sont incapables de contrôler véritablement les déclarations de bénéfices, au moyen des registres de commerce. Pourtant, les frais actuels de recouvrement de l'impôt sont très considérables; l'entretien d'un corps de contrôle suffisamment nombreux et spécialisé, serait si coûteux que la réalisation de cette réforme nécessaire est impossible.

Instituer un système fiscal basé uniquement sur le contrôle, c'est entreprendre un problème insoluble.

..

L'emploi de la méthode indiciaire permet de supprimer à peu près complètement ce service, en supprimant sa raison d'être. L'évidence de la nouvelle base d'impôt permet, en effet, au fisc de faire de l'imposition une opération strictement administrative. Plus d'intervention du contribuable, donc plus d'erreur, plus de fraude. La taxation a toutes les chances d'être correctement effectuée. A côté de cet avantage inappréciable, l'assujéti trouve celui d'être libéré d'une ennuyeuse formalité.

* Il ne faudrait pas croire toutefois, que la réforme de

l'impôt général entraînerait une suppression complète des rapports entre le fisc et le contribuable. L'abolition de toute déclaration serait un retour inévitable aux Quatre Vieilles, car il n'y a guère que le prix du loyer d'habitation qui puisse être connu de l'extérieur, sans collaboration du contribuable et sans inquisition à son domicile. C'est le seul indice qui soit vraiment évident.

Il faut donner à ce terme d'évidence un sens un peu élargi. Les dépenses évidentes sont des dépenses sur l'existence et le montant desquelles aucune contestation n'est possible; c'est-à-dire celles qui répondent à des besoins continus : dépenses de loyer, de mobilier, de domesticité, d'automobiles, etc... C'est pourquoi nous préférons au terme d'évidence celui de permanence, qui est plus précis. Les indices permanents sont incontestables; ils ne sont pas forcément évidents, et pour les connaître, on doit souvent faire appel à la déclaration du contribuable.

* * Cette déclaration n'offre pas les inconvénients que la déclaration actuelle. Interroger une personne sur le montant de son revenu et lui demander si elle possède une auto et quelle en est la puissance, ne présentent, à beaucoup près, ni la même difficulté à répondre, ni la même indiscrétion. L'Administration et l'assujetti y trouvent ensemble leur profit.

Le questionnaire porte sur des éléments concrets, au lieu de porter sur une notion abstraite et confusément analysée. Il est à la portée de tous les contribuables et rend les erreurs impossibles. Il empêche également la fraude, en raison de la facilité que son contrôle présente. La déclaration des dépenses n'a donc aucun des défauts de la déclaration du revenu. Elle transmet au contrôleur les éléments d'information, sans atténuation ni déformation d'aucune sorte.

D'autre part, comme elle porte sur quelques détails de la vie seulement et non plus sur le total des ressources, elle cesse d'être la « suprême indiscretion ». Il est pénible de dévoiler son revenu global, mais il coûte peu de déclarer le montant de quelques dépenses particulières. Vingt ans d'accoutumance à l'impôt sur le revenu n'ont pas affaibli complètement l'objection de M. Stourm, et, sans aucun doute ce détail secondaire contribuerait à rendre l'opinion publique favorable à la réforme.

La déclaration, ainsi comprise, cesse d'être un rouage essentiel de l'imposition pour devenir ce qu'elle doit être normalement : un pur et simple renseignement. Ainsi le retour à la méthode des signes extérieurs met le contribuable dans l'impossibilité de réduire sa part d'impôt en dissimulant ses biens.

*
* *

Par contre, s'il ne peut plus dissimuler, il lui reste la ressource de réduire son train de vie. Il y a là un danger sérieux. Si pour se soustraire à l'impôt, tous les contribuables s'abstenaient de dépenser, la crise fiscale qui en résulterait, se doublerait d'une crise économique. Ainsi un impôt indirect, en taxant un produit de luxe, peut en tarir la consommation. Et c'est pourquoi l'Allemagne, dans sa lutte contre le chômage, a pris une curieuse mesure : Au lieu d'imposer l'emploi de domestiques, la loi en fait un motif de dégrèvement.

Que l'institution d'un impôt sur les signes extérieurs amène une certaine réduction des dépenses, c'est possible. probable même. Néanmoins, en s'opposant à la réforme pour cette raison, M. d'Andigné en exagère la portée¹.

1. Débats Parl. Ch. des Députés, 41 avril 1934, p. 2167.

L'abstention est forcément limitée à la privation que le contribuable est capable de supporter de façon continue¹. Si les signes extérieurs sont nombreux et précis, la gêne intolérable qu'on s'imposerait pour réduire son imposition serait peu en rapport avec les résultats. Chacun préférera avec raison déclarer ses dépenses et jouir de son revenu.

DEUXIÈME SECTION. — *Uniformité de la dépense.*

Ce qui différencie les individus, c'est leur métier, c'est-à-dire leur manière de gagner de l'argent; ce qui les rapproche, c'est leur façon de le dépenser. Tout le monde ressent ces besoins « permanents » qui donnent lieu à des dépenses incontestables. Bien plus, la communauté des goûts est telle qu'à une époque donnée, toutes les personnes possédant le même degré de fortune, font à peu près les mêmes dépenses. Entre les trains de vie de deux hommes également riches, il y a une similitude frappante. Entre le train de vie d'un pauvre et celui d'un riche, il y a une différence de degré et non de nature comme il en existe, d'après le régime fiscal actuel, entre le revenu d'un négociant et celui d'un homme de lettres.

C'est pourquoi la méthode indiciaire permet de taxer tous les contribuables selon un procédé uniforme, alors que la méthode d'évaluation réelle nécessite l'emploi de modes d'imposition très divers.

*
* *

La complexité est en effet une conséquence inévitable de

1. M. Sauvage. *L'impôt sur le revenu et les moyens de contrôle du fisc.* (Introduction).

l'impôt sur le revenu réel, en même temps qu'un inconvénient des plus fâcheux.

* La loi de 1914 avait institué un impôt simple : il frappait le revenu évalué globalement. Cette simplicité avait l'avantage énorme d'assurer l'uniformité de la taxation et c'était peut-être le principal mérite d'un régime très discutable à bien d'autres égards. Malheureusement elle était incompatible avec l'ensemble du système et notamment avec la déclaration qu'on avait adoptée comme mode de recouvrement. On ne pouvait sans imprudence laisser à chacun le soin de déterminer unilatéralement le montant de son revenu. L'imprécision dont était entourée la notion de revenu global et la difficulté d'évaluer une matière aussi vague ne permettent pas de douter que la détermination du revenu eût été livré entièrement à la bonne foi de chaque assujetti.

Il était donc nécessaire de préciser la définition du revenu global, en l'analysant, en classant d'après leur nature les divers éléments qui composent cet ensemble; et sous peine d'avoir fait une œuvre vaine, il était également nécessaire d'appliquer à la déclaration ce caractère analytique.

Ce fut l'œuvre du décret du 15 janvier 1916 et de la loi du 30 décembre de la même année. Le premier de ces deux textes assimila l'impôt général à la somme des impôts particuliers, qui devaient être votés l'année suivante. Le second ordonna que les déclarations annuelles des contribuables fussent détaillées. Grâce à cette réforme, l'impôt général frappait désormais une matière imposable bien définie et divisée en différents postes dont chacun pouvait être contrôlé.

Mais du même coup, il perdait son caractère de taxe com-

1. Duvergier, 1916, p. 22 et 501.

plémentaire personnelle. Au lieu de frapper l'ensemble du revenu, il frappait la somme des revenus particuliers; au lieu de rectifier l'absence de progressivité des impôts cédulaires, il l'accentuait.

Mais l'inconvénient principal de cette réforme, c'est qu'elle substituait à un impôt simple, un impôt compliqué.

* * L'assimilation de la somme des revenus particuliers au revenu global eût été juste à une triple condition : il eût fallu d'abord que le recouvrement des cédules fut correct; ensuite que cette qualité des cédules fut conservée au bénéfice de l'impôt général; enfin qu'aucun revenu particulier ne fut omis. Aucune de ces conditions n'a été remplie.

Le recouvrement des cédules est fort inégal. Pour certaines, il est satisfaisant; pour d'autres, il rencontre des difficultés techniques insurmontables.

Ainsi les revenus du travail, parvenus à la connaissance du fisc, non par déclaration des salariés eux-mêmes, mais par l'intermédiaire du patron, sont taxés justement. Au contraire les revenus de l'agriculture bénéficient d'une exonération injuste puisque, faute de pouvoir contrôler la déclaration des cultivateurs, le fisc les impose d'après un forfait basé sur la valeur cadastrale des terres exploitées et dont le tarif est exagérément modéré. Quant aux revenus des professions libérales, il est impossible de les taxer vraiment. N'offrant aucune prise au contrôle, aucune possibilité de forfait, ils ne sont évalués exactement que si le contribuable y consent.

Ainsi, l'Impôt général, devenu l'impôt sur la somme des cédules, emprunte à celles-ci leurs caractères propres. Dans la mesure où elles sont injustes, il devient injuste à son

tour et accroît le poids des injustices déjà commises.

S'il prend en charge tous les défauts des impôts spéciaux, l'Impôt général ne prend pas pour cela toutes leurs qualités. La taxation des valeurs mobilières en est un témoignage célèbre.

Ces revenus, justement frappés à l'impôt spécial réel au moyen du « stoppage à la source » sont tout à fait insaisissable à l'impôt général personnel. La raison en est simple : L'un frappe le titre, l'autre veut frapper le porteur de ce titre. Or s'il est possible d'atteindre le titre à certains moments de son existence juridique, il n'en reste pas moins que celui-ci est essentiellement anonyme. Nombre de procédés ingénieux, destinés à lui imposer un état civil ont été proposés, votés au Parlement et parfois mis en application sans le moindre succès. La taxation des valeurs mobilières est une des plus larges fissures de l'impôt général.

Enfin les revenus qui ne sont taxés à aucun cédula sont, par là même, exonérés de l'Impôt général. On voit ici l'inconvénient qu'il y a à énumérer les diverses sortes de ressources : les cas d'application de la loi sont limités.

Ainsi les faits accidentels qui ont procuré un bénéfice à quelque contribuable, à l'insu du fisc, les revenus des professions illégales, omises par la pudeur législative, les gains provenant de spéculations, exonérées en vertu d'une distinction subtile entre « revenus » et « gains en capital », bénéficient d'une exemption d'impôt qui contredit formelle-

1. Parmi ces procédés, citons le Carnet de coupons, le Bordereau de coupons (appliqué pendant six mois en 1925 et abrogé à la demande générale). La carte d'identité fiscale (votée récemment mais dont la mise en vigueur est sans cesse repoussée).

On ne parle pas du précompte, d'une nature très différente, puisqu'il est basé sur le stoppage à la source.

ment la définition du revenu global par une instruction administrative, à savoir : les gains de toutes sortes dont le contribuable a joui au cours de l'année précédente. On admet ainsi que certaines personnes vivent sans avoir de revenus.

* * * Ainsi la discrimination des revenus produit les plus regrettables injustices. Sous ce régime, les revenus sont taxés de façon différente, non en raison de l'intérêt que leur portent les Pouvoirs publics, mais en raison des difficultés que présente leur imposition. A égalité de revenu et bien que la différence de tarif le favorise, un employé paie plus d'impôt qu'un avocat.

La substitution de la méthode analytique d'imposition, à la méthode synthétique, a remplacé les injustices individuelles par des injustices de classe, moins choquantes certes, mais beaucoup plus graves. Car les premières sont des faits isolés aux conséquences limitées, tandis que l'exonération de toute une catégorie de revenus inflige au Trésor une perte considérable qu'on ne peut compenser sans surtaxer les autres.

Il n'est pas certain d'autre part, que cette réforme ait accru la productivité de l'impôt. Chaque poste de l'Impôt général laisse fuir un peu de matière imposable. La somme de ces fraudes fractionnées est-elle inférieure à la fraude globale sur l'ensemble du revenu, qu'on a rendue impossible? On ne peut l'affirmer.

La complexité du mécanisme de l'Impôt général est un de ses vices les plus graves, et l'un de ceux qu'il convient de combattre au plus tôt.

*
* *

La **simplicité** est au contraire, le propre de l'impôt sur la dépense.

* On a vu que dès qu'on voulait analyser la notion simple et uniforme de revenu global, on se heurtait à des éléments essentiellement divers, donc inégalement saisissables. Au contraire, si on veut analyser la notion de train de vie, on a affaire à une série de dépenses, facilement comparables entre elles. De même, si on se propose de comparer le train de vie de deux personnes, on découvre le même parallélisme, des éléments semblables entre eux, dans une proportion identique; et cela, en raison de l'uniformité des besoins qu'on notait au début de cette section.

Ainsi, le contrôleur ayant réuni des renseignements homogènes, construit sans difficulté une image globale des revenus individuels en transcrivant le montant des dépenses déjà évaluées, telles que le loyer, et en estimant les autres en argent, d'après un barème, forcément arbitraire, mais qui peut aisément correspondre à la réalité.

Si l'évidence des dépenses permet au fisc de saisir facilement les principaux éléments du train de vie d'une personne, leur uniformité simplifie la synthèse de ces éléments en une masse globale. Si la première de ces qualités autorise la suppression du contrôle, la seconde entraîne la disparition de quelques rouages du service de l'assiette. Le grand mérite de la méthode des signes extérieurs, c'est qu'elle facilite considérablement les opérations nécessaires pour établir l'imposition.

* * De là découle un certain nombre de conséquences favorables.

La simplicité engendre d'abord l'**exactitude**. Aujourd'hui dans la suite des opérations auxquelles doit se livrer le contrôleur pour la vérification des déclarations, et l'établisse-

ment des rôles, il y a maintes occasions d'erreurs, d'omissions, d'excès de dégrèvements, etc., dont le Trésor est plus souvent la victime que le bénéficiaire. Avec l'impôt sur les signes extérieurs, tout contribuable peut calculer son imposition. Chacun connaît en effet, par la feuille d'imposition foncière, la valeur locative de son habitation. Chacun peut trouver les 5 p. 100 de la valeur assurée de son mobilier; chacun connaît le nombre de ses domestiques, la puissance de son auto. Ce calcul ne demande que quelques instants et n'offre aucune chance d'erreur. *A fortiori* est-il fait avec la plus grande précision par un fonctionnaire spécialisé.

La simplicité entraîne aussi l'**économie**. C'est évident : Plus l'opération est rapide, moins elle exige de personnel pour l'effectuer. La réforme de 1914-1917 a nécessité un accroissement du nombre des agents du fisc. Le retour aux signes extérieurs, en réduisant ce nombre, diminuerait les frais de perception.

Le troisième effet de l'uniformité de l'imposition indiciare est de **répartir plus équitablement le poids** de l'impôt. Ceci peut sembler étrange quand on pense que l'estimation détaillée des ressources réelles est le seul principe qui soit vraiment juste; ça n'en est pas moins très exact.

On a longuement parlé, en constatant la disparité des traitements des divers revenus, de l'injustice qui en résultait. C'est en effet le principal inconvénient de la complexité du régime actuel. Que reste-t-il de l'idéale justice du principe, quand l'application est aussi défectueuse ? La Fiscalité, on le répète, est une science essentiellement pratique.

Dans un régime fiscal indiciare, il ne peut y avoir d'injustices de classe. Aucune difficulté d'application ne venant

servir de prétexte à l'institution de régimes spéciaux, tous les citoyens sont traités de la même manière. L'unité de régime garantit l'égalité. Si, par exemple, un signe extérieur était trop lourdement imposé, c'est l'ensemble des contribuables qui serait surtaxé. Une injustice supportée par tous cesse d'être une injustice.

*** L'envers de cette simplicité est que l'évaluation administrative des revenus d'un contribuable pris en particulier peut être erronée, si le contribuable se trouve dans des circonstances que la loi n'a pas prévues.

Toujours il y aura des gens qui se soustrairont à leur devoir fiscal. Aujourd'hui ce sont les titulaires de revenus exonérés et les fraudeurs. Dans un régime indiciaire, ce seraient les avarés. Aucun système fiscal n'est à l'abri de défaillances. Mais puisque les sous-impositions sont inévitables, il importe que leur poids soit réparti sur le plus grand nombre des contribuables afin que chacun le supporte aisément. Cette question n'est pas un problème d'assiette. Néanmoins, on verra plus loin que l'impôt sur le revenu tend à réduire constamment le nombre des payeurs de l'impôt, tandis que l'impôt sur la dépense a tendance à frapper la majorité des citoyens.

Parfois, il arrivera que certaines personnes seront imposées au delà de leurs facultés. Ce défaut ne peut se produire avec l'impôt sur le revenu déclaré : Toute sa précision n'aboutit qu'à rendre impossibles les impositions excessives. Mais avec l'assiette sur les signes extérieurs, les erreurs peuvent se produire aussi bien au détriment du contribuable, qu'au préjudice du Trésor. Aussi est-il indispensable de donner aux assujettis, le droit de contester l'imposition dont ils sont l'objet.

L'exercice de ce droit de réclamation ne va pas sans inconvénient. La discussion est élevée à nouveau entre le contribuable et le fisc, et porte sur des chiffres (le montant du revenu évalué indiciairement) et non sur les réalités indiscutables que sont les dépenses. Elle est susceptible de donner naissance à des procès sans nombre et à la création d'une jurisprudence, qui viendrait compliquer à nouveau les questions fiscales. On comprend que MM. Lamoureux et Marchandeau aient, dans leurs projets, préconisé l'irréfragabilité de l'évaluation indiciaire.

Mais cette disposition, très rigoureuse, peut causer de graves préjudices aux assujettis; elle susciterait certainement l'opposition de l'opinion publique à la réforme. A ce double titre, elle doit être repoussée.

D'ailleurs, qu'est-ce que ce droit de contrôle de l'estimation administrative, sinon l'appel à la collaboration du contribuable, tout comme dans le régime actuel. La seule différence, c'est que la nouvelle répartition des charges entre le contribuable et le fisc serait conforme à la nature des renseignements que chacun d'eux possède, alors qu'elle est parfaitement irrationnelle aujourd'hui? — De nos jours, en effet, l'assujetti, au courant du montant exact de ses ressources, mais intéressé à le taire, doit déclarer un chiffre, que doit contrôler le fisc, moins bien informé que lui; tandis que dans le système nouveau, le fisc assoierait l'impôt (les renseignements approximatifs qu'il possède le lui permettent) et le contribuable, mieux placé que personne pour savoir si cette assiette est exacte ou non, la vérifierait.

Enfin, il serait facile de limiter les inconvénients attachés à l'exercice du droit de contestation. Il suffirait d'énumérer limitativement les cas d'ouverture du recours contre

l'évaluation administrative, ainsi que les modes de preuve admis.

TROISIÈME SECTION. — *Réalité de la dépense.*

La substitution de l'impôt sur la dépense à l'impôt sur le revenu réel aurait un troisième avantage ; elle mettrait sinon un terme, du moins un frein, aux abus de la personnalité, qui, avec les possibilités de fraude et les complications de l'assiette, sont la tare du système actuel.

*
* *

Nous n'avons pas le dessein de reproduire la vieille polémique entre l'impôt personnel et l'impôt réel ; encore moins l'envie de prétendre, contre toute justice, que le fisc doit établir les impositions sans tenir compte des facultés de ceux à qui elles s'appliquent. Mais nous voulons seulement rappeler que le propre de l'impôt est de fournir des ressources à l'État, non de redresser les injustices de la société, et que, depuis quelques années, le législateur l'a trop souvent oublié, en édictant, au nom de considérations très respectables sans doute, des exonérations d'impôt, qui lèsent en même temps l'intérêt du Trésor et la Justice.

Ces dispositions abusives s'appliquent aux deux manifestations de la personnalité : la progressivité et la prise en considération des charges de famille.

* Il est impossible de nier que si les impôts étaient rigoureusement proportionnels au degré de richesse des contribuables, la charge qu'ils représenteraient dans un budget modeste serait beaucoup plus lourde — en proportion du moins — que dans le budget d'une personne très riche. En

bonne justice, le tarif de l'impôt doit être progressif. Mais si la progression est immodérée, si le taux varie de l'exemption totale à la confiscation, cette saine mesure devient une cause d'injustice, de stérilité, et prépare des catastrophes pires.

Or, c'est à ce point que la législation de l'impôt général est arrivée. Les revenus très importants, après avoir été l'objet d'un prélèvement de 60 p. 100 de leur montant — ce qui était absurde — sont frappés d'un impôt de 25 p. 100 de leur valeur — ce qui est encore trop. Quant à la fraction de revenu qui n'est point imposée, sous prétexte qu'elle est strictement nécessaire à la vie, elle est actuellement de 10.000 francs. On peut affirmer que ce chiffre est excessif, pour deux raisons : d'abord parce qu'il a été fixé en 1928, époque où le coût de la vie était bien plus élevé qu'aujourd'hui ; ensuite parce que la plupart des pays étrangers accordent des exemptions de base bien moins importantes (5.000 francs à 8.000 francs environ) qui correspondent sans aucun doute à un « minimum d'existence » raisonnable, bien que moins libéral que le nôtre.

* * On ne songe pas davantage à discuter le bien-fondé des déductions pour cause de famille. Celui qui a l'entretien de plusieurs personnes à sa charge ne peut pas consacrer aux dépenses superflues une part de revenu aussi grande, qu'une personne aussi riche, mais célibataire et sans enfant. Ces charges équivalent donc à une diminution de ses ressources. Par ailleurs, la faveur que les déductions pour charge de famille, accordent à la famille, base de la nation, ne peut être qu'applaudie. Ajoutons qu'elles sont moins ruineuses que l'exemption de base, car leur application n'est pas aussi générale.

Néanmoins, venant en concours avec elle, elles accentuent ses résultats. L'exonération de base de 10.000 francs, employée seule, aurait des effets limités. Mais elle est de 15.000 francs pour un homme marié, de 19.000 francs pour le même homme, père d'un enfant, et pour le père de 3 enfants, de 30.000 francs ! Cette somme n'est pourtant pas négligeable ; celui qui peut en jouir n'est pas précisément un indigent.

*** Si les familles de 3 enfants sont très nombreuses encore en France, les revenus de 30 000 francs ou moins, forment l'immense majorité. Ainsi s'explique-t-on que sur 11 millions de contribuables, 1.600.000 seulement soient assujettis à l'Impôt général.

Un impôt frappant un si petit nombre de personnes est forcément stérile, si écrasant que soit son tarif ; alors qu'il suffirait qu'il taxât tout le monde, même de quelques francs, pour résoudre les déficits budgétaires annuels.

Mais jamais cette mesure ne sera proposée. L'injustice continuera de s'accentuer, puisque ceux qui votent les impôts (la majorité des électeurs) ne les paient pas. C'est pourquoi l'exemption totale d'impôt est inadmissible dans une démocratie, plus que sous toute autre forme de gouvernement. Aucun citoyen, possédant une fraction de souveraineté, ne doit être complètement affranchi des charges fiscales. L'Impôt général qui viole cette loi, est un instrument de révolution sociale.

Au-dessus de cette catégorie de contribuables, il y a la classe de ceux qui, sans être complètement exonérés, sont l'objet d'une imposition très légère. Pour eux, les déductions personnelles ont un effet particulier ; elles les incitent

à frauder. Tel se fera fraudeur imprudent pour « rester à l'écart de la zone fiscalement dangereuse » qui n'eût pas songé à dissimuler la plus petite somme si son revenu avait été intégralement imposable.

On dit généralement que l'évasion fiscale est le fait des contribuables très riches ; mais c'est du côté des petites cotes que les fuites sont les plus actives et les plus néfastes au rendement de l'impôt.

*
* *

Convient-il donc de supprimer complètement ces déductions ruineuses ? — on répond sans hésiter « oui ». Il faut remarquer, en effet, qu'elles ne sont pas indispensables au régime fiscal. Bien plus, elles sont indéfendables en pure justice, et ne s'expliquent que par les inconvénients de notre système politique.

* Peut-on parler de charges de famille ? — Le coût de l'entretien des enfants n'est pas une charge, mais un emploi du revenu. Que cet emploi soit plus louable qu'un autre, peu importe au fisc. Marié ou non, le contribuable n'en possède pas moins un certain revenu sur lequel il est imposable. Et cela seul intéresse le contrôleur lorsqu'il établit les cotes d'impôt.

Que l'État doive accorder sa faveur aux pères de famille, c'est incontestable. Mais pourquoi cette faveur prend-elle obligatoirement la forme de dégrèvement fiscaux ? — De nos jours tous les rapports de l'État et des citoyens, se font au moyen de l'impôt : c'est fâcheux et ridicule. Les dégrèvements actuels pour charge de famille doivent être remplacés par des subventions, aussi étrangères que possible à la fiscalité.

On ne peut pas davantage soutenir que les dépenses strictement nécessaires à la vie soient une charge du revenu. Pourquoi alors les exonérer complètement ? Et que signifie, d'ailleurs, cette exemption dont tous les contribuables sans exception bénéficient ? Elle n'influe en rien sur la répartition des impôts.

* * L'origine de ces dispositions ruineuses, c'est cet élément démagogique qui domine aujourd'hui les questions fiscales en France. Le parlementaire avide de popularité leur trouve un double avantage : s'attirer, en les réalisant, la faveur populaire, et, en les préconisant au nom de la solidarité sociale, gagner la considération de ses collègues.

L'augmentation constante du montant de ces déductions coïncide, par ses dates, avec les fins de législature¹. Qui pourrait limiter cette augmentation de chiffres arbitraires ? Le sentiment de l'intérêt du Trésor, seul ? — il faut donc l'admettre comme un mal inévitable.

*
* *

Par contre, il faut remarquer que le système d'impôt sur le revenu facilite ces manœuvres démagogiques, et qu'à l'opposé, un système d'impôt réel sur la dépense les rend impossibles. La personnalité de l'impôt sur le revenu apparaissait à ses partisans de la première heure comme sa qualité la plus précieuse, justement à cause des dégrèvements et de la progressivité qu'elle permettait. Les Quatre Vieilles étaient suspectes, au contraire, parce que leur caractère réel les rendait impropres à servir à l'établissement de l'égalité sociale.

1. Les relèvements du minimum d'existence de 5.000 à 7.000 francs et de 7.000 à 10.000 francs se placent en 1924 et en 1928.

Bien que la formule fiscale que nous préconisons demeure incontestablement personnelle et que la dépense n'y figure que comme un moyen de connaître les facultés imposables, nous pensons que la réforme aurait pour effet de ralentir cette évolution néfaste vers l'exonération de la majorité et la spoliation de quelques-uns.

* La dépense est une assiette fiscale plus **réelle** que le revenu. En effet, ce dernier, représentation directe du travail de son titulaire et intimement lié à la personne de celui-ci. Le dégrever, c'est favoriser le contribuable.

Au contraire, la dépense, signe des besoins communs à tous les hommes, est détachable de la personne de son auteur. L'exempter d'impôt n'a plus de sens. Organiser un minimum d'existence pour le contribuable, ou pour chaque membre de sa famille, c'est attribuer à chaque individu un certain nombre de cubes d'air pour son habitation, une certaine quantité de lumière, etc...

L'absurdité de ces assimilations ne suffirait pas à faire supprimer les exemptions de base, mais si l'abolition de l'assiette sur le revenu réel faisait disparaître avec elle toute les mesures de faveur, toutes les anomalies qui la défigurent actuellement, on peut croire que le caractère réaliste de la dépense, en retardant les déformations de la nouvelle assiette, prolongerait les effets bienfaisants de la réforme.

* * On reconnaît que cet argument est bien frêle. L'instinct démagogique ne s'embarasse pas de subtilités de cet ordre. Déjà le souci d'une justice parfaite vient déformer la saine application de la méthode indiciare chez l'un de ses meilleurs partisans.

Le professeur Fasolis, dans un article de la « Revue de

Science et Législation financière », après avoir exposé correctement le système d'un impôt basé sur la dépense, apporte à son principe des exceptions si nombreuses qu'elles en font un régime bâtard plein de complications indésirables. Cet éminent auteur propose, en effet, de ne pas tenir compte, dans l'évaluation des facultés contributives, des dépenses suivantes :

« Intérêts des charges et des dettes — dépenses ne procurant pas de jouissance à leur auteur (telles que frais de maladie, frais d'éducation des enfants, etc...) — dépenses faites sur des revenus exonérés, sur des revenus économisés l'année précédente — dépenses sociales, c'est-à-dire motivées par les convenances ou les obligations de famille — dépenses strictement nécessaires à l'existence. »

L'exonération de ces dépenses a pour but évident de calquer autant qu'il est possible, le nouvel impôt que M. Fasolis préconise, sur l'actuel impôt général qu'il ne veut pas abandonner. Certes, il ne faut apporter au régime fiscal actuel que les transformations indispensables ; encore faut-il trancher tout ce qu'il présente de défectueux. Telle est sa complication, que les déductions proposées par M. Fasolis ne manqueraient pas de ressusciter.

Aussi ces suggestions sont-elles pleines de danger. Bien qu'elles soient inutiles à l'application rationnelle de la méthode indiciaire, rien n'empêche qu'elles soient suivies sinon dans la loi réformatrice, du moins dans les lois postérieures. Car la loi créatrice appliquerait normalement le principe dans sa pure logique, et c'est ce qui permet d'espérer qu'elle abolirait les excès de la personnalité dont le régime actuel souffre aujourd'hui. Ainsi fit la loi de 1914 en instau-

1. Application pratique de la notion de dépense comme base d'impôt. *R. S. L. F.*, 1927, p. 212.

rant l'impôt sur le revenu ; et ce n'est que peu à peu que des mesures particulières vinrent le dénaturer.

On répète que la nature réaliste de l'assiette indiciaire défendrait le nouvel impôt contre les déformations nées de la démagogie ; mais, il faut le reconnaître, elle ne pourrait rien contre un gouvernement qui l'emploierait de mauvaise grâce.

A côté de ces qualités, qui répondent directement aux difficultés que rencontre la fiscalité en France, l'impôt sur la dépense a le mérite de la **stabilité**.

On dit souvent que l'impôt sur le revenu est élastique ; il est encore plus instable. Assis directement sur la richesse, il enregistre toutes les variations de celle-ci. Cette sensibilité est juste pour le contribuable, mais dangereux pour le Budget. Si les finances publiques ont profité immédiatement de l'essor économique prodigieux qui suivit la guerre, elles ont subi gravement dès 1930, le contre-coup de la stagnation du marché, avec cette aggravation que le produit des impôts directs a déchu plus rapidement que les revenus eux-mêmes. « A une diminution des revenus d'un peu plus d'un quart, constate M. Joseph-Barthélémy, correspond dans le rendement total de l'impôt un fléchissement de près de la moitié¹. » C'est le phénomène que M. Piétri appelle « sous-consommation de l'impôt² ».

La stabilité des ressources et des dépenses est une qualité très précieuse pour le Budget. Or, de nos jours, le Trésor passe de l'abondance de recettes au complet dénue-ment. Le développement incessant des dépenses publiques est la cause principale de cette situation fâcheuse. L'excès

1. *Le Capital*, 20 mai 1932.

2. *L'Information*, 10 janvier 1934.

de sensibilité des impôts contribue aussi à l'expliquer.

La stabilité est un caractère propre aux impôts sur les signes extérieurs. Assis sur les manifestations de la richesse, il ne subit ni instantanément ni complètement les mouvements de celle-ci. Les fluctuations des dépenses suivent celles des revenus avec un certain retard qui permet l'adaptation du Budget aux circonstances économiques. Grâce à ce régime fiscal, l'État, disposant de revenus sensiblement constants, peut jouer son rôle naturel de régulateur de l'économie nationale, donner l'exemple de la modération dans les années de prodigalité, et se faire l'instigateur de grands travaux dans les années de chômage.

*
* *

Si on voulait résumer d'un mot les considérations générales qui précèdent, on pourrait dire que la méthode indiciaire fournit une **assiette fiscale simple** ; simple dans la perception de la méthode imposable, simple dans le calcul de l'imposition, simple dans l'adaptation de la taxe à chaque contribuable. Tant de simplicité n'entraîne-t-elle pas une certaine brutalité ? n'est-elle pas incompatible avec la souplesse indispensable à l'équité ? C'est la question qu'il convient d'examiner maintenant.

On a déjà répondu à cette objection, d'une manière générale, en disant que la multiplicité des indices garantissait la perspicacité de l'évaluation des facultés imposables de chaque assujetti. Encore faut-il savoir quels sont les indices à utiliser, quelle valeur représentative on peut leur accorder, et de quelle façon ils doivent être agencés pour conserver comme éléments d'indication du revenu, l'importance qu'ils occupent dans le budget d'un contribuable.

Les considérations théoriques sur les mérites de la dépense comme base d'imposition sont très aisées à faire ; mais le problème essentiel de la méthode indiciaire, et le plus délicat, c'est la mise en œuvre du principe. La plupart des partisans des signes extérieurs s'attachent aux premières et laissent dans l'ombre la question de l'application. On leur en fait grief à juste titre. Ce système fiscal sans prétention théorique, mais qui se prétend calqué sur les faits, ne vaut que ce que valent les indices employés.

On ne nous reprochera pas d'avoir montré les charmes de cet « oasis fiscal » selon le mot de M. Ribot, sans indiquer le moyen d'y parvenir. Nous avons la chance de pouvoir apporter à l'appui de notre thèse, l'exemple d'un système complet, cohérent, moderne et qui a l'avantage de fonctionner aujourd'hui.

Par la loi du 13 juillet 1930, la Belgique a rompu avec le régime d'impôt sur le revenu et est revenue au système indiciaire. Nous nous proposons d'exposer et de commenter dans le chapitre suivant, cette loi qui peut servir de modèle.

CHAPITRE II

ÉTUDE D'UN IMPÔT SUR LE REVENU GLOBAL ASSIS SUR LES MANIFESTATIONS DE LA RICHESSE

L'institution en Belgique d'un impôt sur les signes extérieurs n'a pas fait l'objet d'une loi particulière. Elle n'est qu'une partie de la loi du 13 juillet 1930 qui modifie toute la législation des impôts directs, c'est-à-dire la contribution foncière, la taxe professionnelle, la taxe mobilière, en même temps que la Supertaxe, dont la transformation est justement le sujet qui nous occupe.

Elle n'est pas davantage une adoption enthousiaste du principe indiciaire, mais l'acceptation d'un moindre mal, et du seul moyen d'arriver à supprimer la Supertaxe (équivalent de notre Impôt général) sans priver le Trésor des ressources que celle-ci lui procurait. Le Rapporteur de la Commission désignée par la Chambre des Représentants pour examiner le projet de loi qui modifie les impôts directs, M. Pussemier, note dans son rapport qu'il y eut plus de membres pour voter la suppression de la Supertaxe, que pour admettre l'institution de l'impôt indiciaire. La formule nouvelle fut une transaction entre les partisans de l'abolition pure et simple de la Supertaxe, entre ceux qui voulaient la conserver, et ceux qui préconisaient de l'amender.

Le texte légal est bref : il comprend douze articles seule-

4. *Pasinomie belge*, 1930, p. 490.

ment. Comparons cette concision à la prolixité et à la confusion du texte de la loi française!

PREMIÈRE SECTION. — *Les Signes extérieurs.*

Les signes extérieurs choisis par la loi belge sont les suivants :

- 1° La valeur locative des habitations;
- 2° La valeur locative du mobilier;
- 3° Les domestiques;
- 4° Les chevaux de luxe;
- 5° Les voitures, autos, canots, avions, etc...

Une première remarque s'impose à propos de cette énumération.

La place accordée dans cette liste aux dépenses de grand luxe, qui supposent une grosse fortune, est très importante, alors que les dépenses très répandues se ramènent au loyer d'habitation et au mobilier. Cette répartition n'est pas proportionnelle au degré de richesse : pour le pauvre, on ne considère qu'une seule dépense et non la plus importante; pour le bourgeois aisé, on en considère quatre ou cinq; pour les personnes très riches, sept ou huit.

La raison de cette particularité est fort simple : A mesure que le degré de richesse est plus élevé, le nombre des dépenses permanentes, c'est-à-dire facilement saisissables croît, tandis que celui des dépenses fugitives reste à peu près stationnaire. De cette remarque, deux conséquences sont à déduire :

1° L'évaluation du revenu est d'autant plus précise que l'assujetti est plus riche (sauf pour les revenus de plusieurs millions, que la méthode indiciaire, tout comme le régime

actuel, est incapable d'estimer avec exactitude); ce qui est tout à fait opportun, car les petits revenus sont tous sensiblement égaux, tandis que les grosses fortunes ont entre elles des différences importantes;

2° Il existe en faveur des petites cotes une dégressivité fatale de l'imposition, qui vient renforcer la dégressivité du tarif et corriger l'inégalité de sacrifices inséparable des impôts réels.

* *

Premier indice : Le loyer d'habitation. Dans ce système, comme dans tous les systèmes indiciaires, le loyer est la base de l'évaluation du train de vie. Ce n'est pas qu'il soit, plus qu'aucun autre indice, représentatif du revenu; le coût de la nourriture l'est encore davantage. Mais c'est parmi les dépenses importantes, la plus facilement saisissable. C'est sa commodité plus que ses qualités intrinsèques, qui lui a valu d'être toujours la principale colonne de l'édifice.

* On a maintes fois montré combien sa valeur révélatrice du revenu était sujette à varier. Le coût de l'habitation varie de région à région, car il faut, pour avoir un logement semblable, payer plus cher à Paris qu'en province, au centre d'une ville que dans sa banlieue. Il varie selon la fortune : le pauvre prélève pour se loger une part de son revenu plus importante que le riche. Il varie d'après la profession : Le médecin, l'avocat ont besoin d'avoir une habitation assez luxueuse pour recevoir leurs clients. Il varie enfin en fonction du gain de l'individu et du nombre de ses enfants.

D'autre part, les lois sur les loyers ont faussé le jeu des

offres et des demandes par des réglementations précises. Tandis que telle personne, parce qu'elle est père de famille ou ancien combattant peut sans augmentation correspondante à l'élévation du coût de la vie, conserver son logement d'avant-guerre, son voisin que la loi ne protège pas ou qui n'habite son appartement que depuis quelques années paye un loyer deux ou trois fois plus élevé. Cette législation spéciale a diminué le crédit qu'on peut accorder à l'habitation comme indice de richesse.

Enfin la crise économique est venue accroître l'imprécision des renseignements que le fisc peut tirer de ce signe extérieur. Celui dont les ressources sont réduites de moitié, hésite à déménager. Il espère un renouveau de prospérité. Le rapport de son loyer et de ses revenus n'en est pas moins faussé.

* * Ces inconvénients sont indiscutables. Aussi la loi belge a-t-elle prescrit certaines opérations qui modifient l'imposition d'un contribuable suivant les circonstances où il se trouve.

L'article 32 de cette loi tient compte des charges professionnelles : Le coût des locaux affectés à l'exercice du métier n'est pas compté dans le prix total du loyer.

L'article 39 rectifie les inégalités résultant du degré de fortune, en affectant d'un coefficient progressif non seulement le loyer, mais toute la base d'imposition.

Le même article corrige les injustices nées de la différence du coût de l'habitation selon les régions et des charges de famille. L'exemption d'un minimum d'existence varie en effet en fonction du nombre d'enfants du contribuable et de la population de la commune où il habite,

Par contre la loi ne prend aucune disposition pour remédier aux erreurs dues à la législation sur les loyers et à la crise. Cette lacune s'explique par la difficulté d'organiser une mesure de cette nature. Elle n'en est pas moins fâcheuse. Peut-être eut-on pu, comme le préconise M. de Tinguy du Pouët dans son contre-projet à la Chambre des Députés¹, tenir compte de la date du bail du contribuable.

* * * Bien entendu, la loi belge ne s'en tient pas à considérer le loyer de l'habitation principale. Le terme « valeur locative des habitations » englobe les résidences secondaires. Mais ce deuxième indice de richesse présente avec le premier de notables différences, et c'est avec raison que la plupart des projets d'imposition indiciaire distinguent ces signes extérieurs qu'on assimile ici.

*
* *

Deuxième indice : La dépense d'une seconde résidence est comme celle du loyer principal, un indice facilement saisissable. Mais l'une est nécessaire et extrêmement répandue; l'autre révèle une grosse fortune et est relativement rare. Par ailleurs, l'estimation de la place que ce deuxième indice occupe dans le train de vie est relativement aisée, tandis que certains éléments, on l'a vu, viennent compliquer et parfois vicier l'évaluation de la richesse en fonction de l'habitation principale.

On a noté pour cette dernière, l'influence de la profession, qui entraîne un certain luxe, ou la nécessité d'habiter dans le centre de la ville, et qui crée une certaine confusion

1. Débats parl., 1923. Ch. des Députés, p. 4014.

entre les locaux professionnels et les locaux d'habitation. On a remarqué l'influence des goûts particuliers de l'individu, de sa vie mondaine, etc... Dans les résidences secondaires, où l'on vit moins longtemps, et où l'on n'exerce pas sa profession, ces possibilités d'erreurs ne se retrouvent plus. Aussi les précautions nécessaires pour évaluer le revenu d'après le loyer principal, sont-elles moins utiles ici.

* * Pourtant, le deuxième indice offre une difficulté particulière. Cette dépense superflue doit-elle être considérée comme un indice de grand luxe ? Doit-on se contenter d'ajouter au coût de l'habitation principale, le montant exact de la dépense qu'elle représente, ou doit-on la multiplier par un coefficient indiquant son caractère de superfluité ?

Notons d'abord que la possession d'une seconde habitation n'est pas toujours l'indice d'une très grosse fortune. A côté de la luxueuse villa de Nice, il y a la maison de famille conservée par un pieux souvenir, le pied-à-terre entretenu à grand-peine dans le Midi pour des raisons de santé ; il y a la modeste propriété à la campagne où les enfants passent des vacances à moindres frais que dans un hôtel. On trouverait facilement d'autres exemples de cas où la deuxième habitation, répondant à un besoin, et ne révélant aucun luxe ne peut, sans injustice, être taxée comme un signe de grande richesse.

D'ailleurs, on peut dire d'une façon générale, que multiplier le montant de cette seconde dépense par un coefficient indiquant sa nature superflue, compliquerait le mécanisme de l'imposition sans aucun résultat.

Si les divers logements d'un contribuable sont imposés inégalement, il faut déterminer lequel est le domicile principal. L'intérêt du contribuable est de désigner, comme tel,

celui dont le loyer est le plus élevé. L'intérêt du fisc est inverse. Ainsi, assujettis et contrôleurs se trouvent de nouveau opposés l'un à l'autre et sur un sujet assez délicat à trancher.

D'ailleurs l'assujetti a un moyen bien simple d'éviter les contestations avec l'Administration. Il lui suffira de louer sa deuxième habitation, au nom d'un tiers, d'un enfant majeur par exemple. Grâce à cette fraude, le bénéfice de cette disposition est presque nul; elle ne sera guère qu'une source de procès.

Ainsi, il n'y a pas lieu de traiter différemment l'habitation principale et l'habitation secondaire. Avec raison, l'article 32 de la loi du 13 juillet 1930 additionne purement et simplement le montant des deux dépenses. La progression de tarif qui s'applique à l'ensemble de la matière imposable, suffit à indiquer que le second logement est considéré comme moins indispensable que le premier.

* * * Une autre difficulté est particulière à l'habitation secondaire considérée comme indice fiscal. Cette dépense, facile à saisir, est susceptible d'être remplacée dans le train de vie de certains contribuables par des dépenses fugitives. Au séjour dans une maison de campagne, telle personne peut préférer un voyage.

Cette question est une des plus grandes difficultés d'application de la méthode indiciaire. Bien des dépenses saisissables par le fisc peuvent être remplacées par d'autres dépenses qui fournissent à leur auteur un plaisir équivalent, mais qui passent inaperçues : la passion du jeu remplace la manie des collections; la vie au cercle permet de n'avoir qu'un modeste appartement, etc...

Il serait fructueux et juste de frapper les dépenses équi-

valentes. Mais c'est souvent impossible. Dans le cas particulier qui nous occupe, on pourrait y parvenir au moyen d'un impôt indirect assis sur les dépenses faites dans un hôtel, sur la location des villas pour l'été, etc... Mais ces dispositions ne peuvent s'appliquer que sur le territoire national ; les voyages à l'étranger seraient de ce fait l'objet de mesures de faveur...

La question est probablement insoluble. Mais de toute façon il ne faut pas, par esprit de justice, exonérer la possession d'habitations secondaires, sous prétexte qu'elle est remplacée par une dépense fugitive dans le train de vie d'autrui. Elle n'en correspond pas moins à une dépense réelle.

* *

Troisième indice : La valeur locative du mobilier est un précieux élément d'information, qui précise heureusement l'impression d'aisance donnée par le loyer,

Ce signe extérieur va de pair avec le loyer. Comme lui, dépense permanente nécessaire, donc extrêmement répandue il a, en outre, comme la dépense d'habitation secondaire, l'avantage de n'être influencé ni par la profession du contribuable, ni par le nombre de ses enfants, de ne dépendre que de ses goûts particuliers et du montant de son revenu. Il doit être évalué avec modération étant rarement un signe de luxe, mais avec soin aussi, car il peut révéler une très grosse fortune. Parfois un appartement de modeste apparence renferme des collections d'un prix inestimable.

Le seul inconvénient propre à ce signe extérieur, c'est qu'il n'est pas très facile à saisir. Le contrôleur n'a plus, pour vérifier la déclaration du contribuable, un bail comme il en a pour le loyer d'habitation. S'il veut effectuer « de

visu » son estimation, il se livre à une inquisition intolérable. La loi belge résout cette difficulté en se rapportant aux modes d'évaluation prescrits par des lois antérieures. Pareille chose serait facile en France, où des mesures analogues sont employées pour l'évaluation des successions.

On sait qu'en effet le mobilier d'une succession est évalué soit d'après le prix d'une vente publique, s'il y en a eu de faite dans les deux années précédentes, soit d'après le prix indiqué dans une police d'assurance contre l'incendie, soit d'après un inventaire. De toutes façons, il faut éviter, autant que possible de calculer la valeur du mobilier en fonction du prix du loyer, puisqu'il s'agit justement d'apporter un correctif à ce dernier indice.

*
* *

Quatrième indice : Les domestiques.

Cette dépense stable et notoire, signe de luxe et cependant très répandue présente toutes les qualités d'un bon indice. Aussi a-t-il été préconisé de tous temps par les partisans des signes extérieurs.

Comment évaluer la dépense que représente l'emploi d'un domestique? — La loi belge envisage les deux éléments qui la composent : d'une part le salaire versé, et d'autre part le coût de la nourriture pendant une année. Elle obtient ainsi les chiffres suivants :

8.000 francs pour une bonne ;

12.000 francs pour un domestique mâle ;

15.000 francs pour une dame de compagnie ;

6.000 francs pour certaines personnes appelées « employés domestiques » c'est-à-dire les serviteurs employés principalement à la profession de leur patron mais qui, en outre,

s'occupent du ménage de celui-ci. Cette somme de 6.000 francs ne manque pas d'arbitraire ; elle est inférieure à la dépense d'une femme de chambre, parce qu'on estime que le service rendu par ce genre d'employé est moins grand que celui que rend une bonne.

Les charges de famille entraînent l'emploi de plusieurs domestiques. Aussi l'article 36 de la loi dispose que pour une famille de trois enfants on ne tient pas compte d'une bonne, et que pour sept enfants, on en exempte deux. Cette mesure est équitable, mais assez peu rationnelle : Proscrire complètement l'arbitraire d'un système d'imposition indicielle est impossible.

*
* *

Cinquième indice. — Chevaux de luxe, autos, avions, etc...

Cette liste ne saurait être limitée : elle englobe tous les engins de locomotion qu'un individu peut posséder pour son agrément. Toutes ces dépenses facilement repérables, très répandues et superflues jusqu'à la plus commune, sont inégalement coûteuses. Frapper la possession d'une bicyclette, d'un canot sans moteur, engins dont l'entretien est peu coûteux et ne révèle rien de la richesse de leur propriétaire serait imposer la dépense et non la somme de revenu qu'elle représente. C'est à juste titre que la loi belge ne les mentionne pas.

Il est peut-être moins sage de ne tenir compte de ces indices que lorsqu'ils sont superflus. La distinction est difficile à faire entre les autos de luxe (visées par l'article 38) et les autres. Le petit commerçant utilise sa voiture commerciale pour son plaisir. Le propriétaire d'une auto de tourisme ou d'un avion l'emploie pour ses affaires. Tolérer

que le contribuable oppose au fisc le caractère utilitaire de son auto, c'est s'exposer aux fraudes.

L'évaluation du montant de ces dépenses est assez aisée. Une certaine somme affectée à l'unité de puissance pour l'auto, l'avion, le canot automobile, etc., à l'unité de tonnage pour le yacht semble le moyen le plus commode.

La loi se rapporte à un arrêté royal pour le détail d'application de cette mesure, se contentant d'attribuer à chacun de ces indices une somme variant de 25 à 50.000 francs.

* *

* Tels sont les signes extérieurs pris en considération par la loi belge. Sans doute réduire le train de vie d'une personne à ses dépenses de logement, de mobilier, de domesticité et d'engins de promenade, c'est simplifier exagérément l'image de la vie. Mais envisager d'autres éléments du train de maison serait se condamner à instituer l'inquisition et à faire des erreurs. Cette liste peut donc être tenue pour assez complète.

D'ailleurs il n'est pas nécessaire, on le répète, de connaître le montant intégral des revenus de tous les contribuables; il suffit de savoir quelle est leur importance respective pour asseoir équitablement l'impôt. La seule question qui importe, c'est de pouvoir établir un rapport suffisamment précis entre les revenus réels et l'estimation du fisc au moyen des indices. Or la précision obtenue par la méthode belge est satisfaisante.

** Peut-être aurait-on pu ajouter à la liste de ces signes extérieurs, deux autres indices qui figurent dans la loi française du 31 mai 1933 (art. 78), à savoir : les chasses et les écuries de course. Ces deux sortes de dépenses sont à la fois

très coûteuses et tout à fait superflues; à ce double titre, elles sont le signe d'un revenu très élevé et méritent d'être prises en considération dans un système indiciaire qui veut être complet.

Malgré la justesse de cet argument, nous pensons que le législateur belge a eu raison de les omettre, à cause des difficultés que présente leur estimation.

Qu'est-ce qu'une chasse? — de nombreux hectares aménagés, repeuplés régulièrement en gibier, surveillés par un ou plusieurs gardes? c'est aussi un domaine rural où des écriteaux interdisent aux voisins de chasser. Pour faire la distinction, il faudrait prendre en considération l'étendue de la chasse, le nombre des gardes, l'aspect du domaine, et ces précautions mêmes ne suffiraient pas à éviter les erreurs.

Plus opportune serait l'imposition des équipages de chasse à courre, dont le caractère somptuaire est indiscutable et dont les frais d'entretien sont faciles à évaluer.

La difficulté particulière aux écuries de course (et aux chenils de levriers) pris comme indices fiscaux, vient de ce que cette dépense princière est parfois une source de revenu. Comment distinguer celles qui rapportent de celles qui coûtent? Au cours de la discussion au Sénat de la loi de finances 1933, M. J. Hennessy, propriétaire d'une écurie de course importante, insista sur ce caractère et montra également l'inconvénient de calculer la dépense en fonction du nombre des chevaux — nombre qui varie constamment.

Aussi peut-on affirmer que dans cette omission, comme dans le reste de la loi, le législateur belge a fait preuve de sagesse.

DEUXIÈME SECTION. — *Mécanisme de l'imposition.*

* Après avoir réuni tous les indices de richesse et après avoir estimé leur valeur selon des méthodes réelles ou for-

faitaires (réelles pour le loyer, forfaitaire pour les domestiques et les autos) le contrôleur belge fait la somme de ces valeurs pour obtenir la base d'imposition. A aucun moment il ne cherche à connaître les dépenses insaisissables, en appliquant à un signe donné un coefficient supérieur à l'unité.

Cette dernière méthode, on l'a vu, a été préconisée en France par M. Lamoureux. On a dit dans la première partie, ses avantages et ses dangers. En appliquant le système opposé, la loi belge évite toute erreur. La somme qu'obtient ainsi le contrôleur a été effectivement dépensée. Les impositions excessives sont donc pratiquement exceptionnelles. C'est cette modération, et elle seulement, qui justifie la disposition rigoureuse qui interdit au contribuable de contester l'imposition dont il est l'objet.

* * A la base d'imposition ainsi obtenue, le contrôleur fait ensuite subir deux modifications destinées à serrer de plus près les facultés contributives de chacun. Ces deux opérations ont pour but de rectifier l'inexactitude de l'axiome fondamental de la méthode indiciaire « on dépense tout ce qu'on gagne » et, plus généralement, de réduire la part d'impôt supportée par les petits contribuables.

1° L'agent du fisc multiplie la somme obtenue par un chiffre variant de 1,5 à 2 selon l'importance de cette somme, et d'après le barème suivant :

Moins de 100.000 francs	1,5
De 100.001 francs à 120.000 francs	1,6
De 120.001 — à 140.000 —	1,7
De 140.001 — à 160.000 —	1,8
De 160.001 — à 180.000 —	1,9
Au-dessus de 180.000 francs	2

Progression très modérée, trop modérée peut-être, car, le

plus souvent, le total des dépenses connues ne dépasse pas 100.000 francs. Le coefficient 1,5 est pratiquement le seul qui soit employé.

2° Le contrôleur procède ensuite à l'exonération de base : Lorsque la somme des dépenses multipliée par 1,5 est inférieure à 20 000, 24.000 ou 30.000 francs, elle est exemptée de l'impôt.

Ce minimum d'existence est également majoré en fonction du nombre d'enfants. Pour chaque enfant cette majoration est de :

2.000 francs pour les communes de moins de 5.000 habitants ;

2.400 francs pour les communes de 5.000 à 3.000 habitants ;

3.000 francs pour les communes de plus de 30.000 habitants.

Nous avons dit que nous réprouvions cette mesure, d'abord parce qu'elle diminue considérablement le produit de l'impôt sans procurer aux contribuables dégrevés, d'avantage bien appréciable. Ensuite parce qu'elle étend à tout le train de vie, l'influence d'éléments qui n'affectent guère que le loyer de l'habitation. Enfin parce que la faveur que l'État accorde aux familles nombreuses, doit se manifester, nous le répétons, non par le moyen de l'impôt, mais par des subventions complètement étrangères à la fiscalité.

*
* *

Les facultés contributives des assujettis étant définies par ces deux opérations, il ne reste plus qu'à appliquer le tarif. Ce dernier est très simple et très modérément progressif.

Au-dessous de 60.000 francs, le taux est de 1 p. 100. Il

croît ensuite de 4 p. 100 par tranche de 20.000 francs, sans pouvoir jamais dépasser 15 p. 100 de la matière imposable.

Il est difficile de dire si la loi du 13 juillet 1930 a diminué le rendement de la Supertaxe. Cette loi a, en effet, coïncidé avec la crise économique qui entraîna une réduction considérable des revenus et des dépenses. On ne peut savoir ce qu'eût produit cet impôt s'il avait conservé son assiette primitive.

Conclusion. — En somme, le législateur belge, avec une tendance excessive à copier exactement la supertaxe abolie, dans ses déductions personnelles notamment, et dans son caractère d'impôt somptuaire, a fait une assez correcte application de la méthode indiciaire. Sur les points importants, et particulièrement dans le choix des indices, leur nombre, leur agencement et leur estimation, le texte légal est tout à fait satisfaisant. Une seule réserve doit être faite, au sujet de la présomption irréfragable attachée à la somme de revenu évaluée d'après les indices. Encore cette disposition trop rigoureuse s'explique-t-elle aisément.

En définitive, le Parlement belge, en rompant complètement par la loi du 13 juillet 1930 avec un système fiscal aussi néfaste, mais aussi bien établi que l'impôt sur le revenu réel, a donné un bel exemple de clairvoyance et d'audace.

CONCLUSION

LE RETOUR A UN IMPOT SUR LES SIGNES EXTÉRIEURS EST-IL POSSIBLE EN FRANCE ?

Ce que la Belgique a fait, la France peut-elle le faire ? Cet abandon de principes aussi faux que brillants, ce retour à de sages pratiques fiscales, peut-on espérer les voir se réaliser bientôt dans notre pays ? C'est la question qu'il convient de se poser au terme de cette étude.

Nous ne doutons pas qu'un avenir assez proche doive donner à cette question une réponse affirmative. Entre ces deux nations, il existe des similitudes de mentalité et des concordances d'intérêts qui ont maintes fois permis à la Belgique de suivre avec un plein succès la France, dans ses initiatives, et qui autorisent à penser qu'en retour les réformes heureuses réalisées par cet État voisin, sont viables et souhaitables chez nous.

Dans le problème qui nous occupe, les ressemblances entre les deux pays sont particulièrement frappantes.

* L'histoire de l'impôt général sur le revenu, en Belgique et en France, présente, en effet, des correspondances qui pour n'être point suprenantes puisqu'il s'agit de la même institution, n'en sont pas moins très significatives.

La Supertaxe est née comme notre impôt général de cette

croissance à la possibilité d'instituer un impôt parfait, qui était fort répandue en Europe à la veille de la guerre. Son institution (en 1919) suivit de près la réforme française de 1914-1917. Et dès leur création, ces deux expériences fiscales connurent les mêmes difficultés : impossibilité de connaître le revenu au moyen de la seule déclaration ; nécessité d'instaurer un contrôle inquisitorial, etc. Leur ressemblance se poursuivit au cours de leur évolution. Les mêmes erreurs furent commises : élévation continuelle des tarifs, diminution constante du nombre d'assujettis, avec moins d'excès peut-être que chez nous. Les mêmes remèdes furent préconisés et reconnus inapplicables.

La ressemblance doit se poursuivre jusqu'au bout. La Belgique résolut ce problème insoluble en le supprimant, comme nous l'avons vu, par la loi du 13 juillet 1930. La France persiste encore dans de vaines tentatives. Mais elle devra adopter enfin la solution belge, car les mêmes causes doivent produire les mêmes effets.

* * L'attitude du public des deux nations, en face de cet impôt fut également la même.

A la méfiance avec laquelle fut accueillie la réforme des impôts directs, succéda en Belgique comme en France, une irritation croissante à mesure qu'on voyait plus clairement que toutes les mesures destinées à assurer le rendement de l'impôt sur le revenu se ramenaient à un renforcement de l'inquisition et à une élévation des tarifs. Aujourd'hui tous les esprits, tant belges que français, sont unanimes à reconnaître la faillite de l'impôt général. Chacun constate que la lourde machine administrative construite à seule fin d'assurer une justice abstraite, s'est révélée inutilisable dans un monde réel, et que nulle mesure ne saurait l'améliorer.

L'échec du recours aux signes extérieurs, tenté au cours de l'année 1933 ne fait que confirmer cette opinion.

Pour s'en convaincre, il suffit de s'en rapporter à la presse d'information, qui reflète au moins autant qu'elle le provoque, l'état d'esprit du public. Les projets de M. Germain Martin, en mai 1934, qui promettaient non des réformes de détail, mais une modification radicale de notre système fiscal (modification qui ne fut d'ailleurs qu'ébauchée) fut accueillie avec une sympathie qui ne laisse aucun doute sur la désaffection générale à l'égard de l'impôt sur le revenu.

Par une conséquence logique, la méthode indiciaire connaît une nouvelle faveur. Consultons également les journaux : cette théorie descend des ouvrages techniques dans le domaine de la lecture quotidienne¹. De par l'échec de la méthode rivale, l'impôt sur les signes extérieurs cesse d'avoir un intérêt strictement doctrinal; il apparaît comme une solution au problème fiscal, qui mérite d'être envisagée.

Sans doute ne réunit-il pas les suffrages de tous ceux qui détestent les impôts actuels. On s'accorde plus facilement sur l'existence d'un mal, que sur les moyens d'y remédier, Ainsi l'idée d'une taxe sur les paiements, idée connexe mais différente, rassemble de nombreux suffrages. Cette doctrine, préconisée par le seul professeur J.-L. Faure, voici quelques années, est exposée et commentée favorablement dans de nombreux quotidiens. Les socialistes eux mêmes, jusqu'alors partisans exclusivement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt successoral, leur ajoutent l'impôt sur la dépense dans leur contre-projet du 6 décembre 1934; et M. Piétri, défenseur acharné du système actuel semble les approuver².

1. *Le Temps*, 13 novembre 1925. *Le Capital*, 14 mars 1933. *Le Matin*, 4 décembre 1933.

2. *L'Information*, 9 et 10 janvier 1933.

Pourtant, nous ne croyons pas que cette théorie doive connaître le succès. Si elle a pour elle l'attrait de la nouveauté; la méthode indiciaire offre la garantie d'une longue expérience. Aussi réunit-elle l'adhésion de l'opinion éclairée et, d'une façon général des esprits réfléchis qui se défient des expériences et jugent que l'état des finances publiques ne permet pas de courir des aventures¹.

C'est sa meilleure chance de succès; il semble donc qu'une réforme instituant un impôt sur les signes extérieurs, à la place de l'Impôt général serait bien accueillie par le pays.

* * * Par contre le Parlement français à qui, en définitive appartient la décision de réforme, s'est montré jusqu'ici très attaché au système fiscal actuel. Cette opinion réunit la presque totalité des suffrages sans recevoir l'opposition d'aucun parti. Une telle unanimité s'explique au Sénat par le prestige de financier dont jouit M. Caillaux. Elle est plus surprenante à la Chambre des Députés.

Une impression générale assez curieuse se dégage des séances consacrées aux projets de réforme de l'Impôt général. Elle provient moins de la nature des interventions que de la manière dont elles sont faites. Les défenseurs de la méthode indiciaire exposent leur point de vue avec discrétion en s'appuyant sur de nombreux arguments, et comme en s'excusant de leur audace. Au contraire, c'est avec l'assurance de gens qui ont toute l'opinion pour eux, que leurs adversaires leur répondent. L'exemple le plus frappant est peut-être l'attitude de MM. Lamoureux et Marchandeau, dans l'Exposé des motifs de leurs projets du 28 mars et du 2 décembre 1933. Ces deux ministres tout en proposant des

1. M. R. Picard. Réflexions sur notre système fiscal. (*Revue de la B. N. C.* I., décembre 1933).

mesures capables de ruiner le système actuel protestent de leur attachement à ce système et insistent sur l'orthodoxie et la portée restreinte de leurs innovations. Ils savent que s'ils attaquaient ouvertement l'impôt sur le revenu, ils veraient leurs tentatives repoussées.

Cette faveur parlementaire pour un impôt désavoué par le public et reconnu inapplicable par bien des gouvernements, est due à une circonstance politique.

La loi de 1914 fut une victoire des partis de gauche. L'impôt par lui-même n'avait rien de particulièrement avancé et la monarchie prussienne l'avait institué depuis longtemps. Mais il se trouva que la plupart de ses partisans appartenaient aux partis de gauche, qui en firent une arme de combat.

On sait que la campagne fut longue. De 1913 à 1914, chaque groupe avait eu le temps de dénombrer ses défenseurs et ses adversaires. D'un côté se trouvaient surtout des républicains avancés; de l'autre la plupart des conservateurs. Le caractère politique de cette lutte était nettement accusé. Il se précisa davantage quand les vainqueurs appliquèrent l'impôt général dans un sens nettement démagogique.

Aujourd'hui, malgré ses vingt ans d'existence et de nombreuses déformations, cette contribution a conservé son caractère originel. Toute tentative pour le faire disparaître serait considérée comme une atteinte aux idées démocratiques¹. Aussi affirme-t-on souvent dans l'enceinte des Chambres que les inconvénients du régime actuel proviennent d'une application insuffisante des principes en vigueur et que c'est seulement dans un développement de

1. M. Germain-Martin. Sommes-nous sur la bonne route ? p. 170.

ces principes qu'il faut chercher la productivité et la justice, si ardu que soit le problème, si incertain que soit le résultat, si redoutables qu'apparaissent les moyens pour y parvenir.

Combien de temps, la crainte d'encourir le reproche de réaction fera-t-elle durer cet attachement à un système que l'expérience condamne ? Personne ne peut pas le dire avec certitude. Mais on ne peut prolonger indéfiniment une politique de négation de la réalité. Déjà les nécessités pratiques et la ténacité de certains gouvernants ont obtenu des résultats partiels. D'autres efforts suivront prochainement. Auront-ils raison de cette résistance ? Il faut le souhaiter.

VU :

Le Doyen,

EDGARD ALLIX.

VU :

Le Président,

ROGER PICARD.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

1° Ouvrages généraux.

- ALLIX et LECERCLÉ. — *Les impôts directs* (Rousseau, édit., 1931).
L. BOCQUET. — *L'impôt général sur le revenu* (1933).
BODIN. — *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite* (1921).
CAILLAUX. — *Les impôts en France* (1903).
— *L'impôt sur le revenu* (1907).
GERMAIN-MARTIN. — *Les finances publiques de la France et les fortunes privées* (Payot, 1925).
— *Sommes-nous sur la bonne route ?* (Payot, 1934).
IMBECK. — *Essai d'une refon e de l'impôt sur le bénéfice global*.
LEROY-BAULIEU. — *Traité de science des Finances*.
JÈZE. — *Science des Finances*.
PERROUX. — *Contribution à l'étude de l'économie et des finances publiques de l'Italie depuis la guerre* (Giard, édit., 1929).
PIÉTRI. — *Justice et injustice fiscale* (1933).
ROCHE. — *L'évasion fiscale et l'inquisition* (Syrey, 1929).
SAUVAGE. — *Les impôts sur le revenu et les moyens de contrôle du fisc* (Syrey, 1918).
L. SAY. — *Solutions démocratiques à la question des impôts*.
SELIGMAN. — *L'impôt sur le revenu*.
STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*.

2° Thèses.

- BACOT. — *L'application de l'Impôt général sur le revenu depuis 1917* (Paris, 1923).
BARRÈRE. — *La charge de la preuve en matière fiscale* (1925).
BATTAGLINI. — *L'Impot général : son principe, son application en France* (1925).
BERTIN. — *Les pouvoirs de contrôle du fisc en matière d'impôt sur le revenu* (Nancy, 1928).
BOULANGER. — *La déclaration contrôlée* (Lille, 1925).
L'HOMME. — *Evolution du système d'impôts directs depuis 1917* (Lille, 1925).

MOLIN. — *Les tentatives de retour aux signes extérieurs de richesse depuis 1914* (Paris, 1925).

DE PUYMALI. — *Les signes extérieurs et les impôts directs* (Bordeaux, 1923).

ROBAGLIA. — *Le forfait en matière fiscale* (Paris, 1926).

3^o *Articles de revues.*

Prof. ALLIX. — L'inquisition fiscale. *Revue politique et parlementaire* (juillet 1922).

BIRÉ. — Réforme des impôts. *Revue catholique des Institutions et du Droit* (juillet-août 1927, p. 289).

BOULLAY. — Dangers de la publicité des revenus des contribuables (*R. C. I. D.*, janvier-février 1927, p. 57).

DAUZAT. — Conditions d'application en France de l'impôt sur le revenu (*R. P. P.*, 1920, p. 74).

Prof. J. L. FAURE. — Réflexions sur les impôts. *Revue de Paris* (15 février 1926).

— L'impôt sur la dépense et la natalité (*Revue de Paris*, juin 1926).

Prof. G. FASOLIS (de l'Université de Gênes). Applications pratiques de la dépense comme base d'imposition (*Revue Science et Législation financières*, 1927, p. 212).

Prof. FROMONT. — Politique économique faciste (*R. P. P.*, 1929, t. CXL).

G. GEORGES. — Les réformes fiscales dans le projet de budget de 1929 (*R. P. P.*, 1928, p. 247).

Pierre GUYOT. — L'impôt général sur le revenu (*R. C. I. D.*, décembre 1926, p. 533).

INGENBLECK. — La réforme fiscale de la Belgique (*Revue d'Economie internationale*, 1930, p. 367).

JENNY. — Les signes extérieurs et le contrôle fiscal (*Le Temps*, avril 1933).

JÉZE. — *La fraude sur les valeurs mobilières et les moyens de l'éviter.*

— L'immunité fiscale des titres de la Dette publique (*R. S. L. F.* 1923).

JOSEPH-BARTHÉLEMY (articles dans le *Capital*).

JULIA. — Contre l'inquisition fiscale (*R. P. P.*, juillet 1922).

MARCHAL. — Étude sur le rendement des impôts avant et depuis la guerre (*R. S. L. F.*, octobre 1933, p. 631).

Prof. R. PICARD. — Réflexions sur notre système fiscal (*Revue de la B. N. C. I.*, décembre 1933).

Prof. RAVIER DU MAGNY. — La recherche et la répression des fraudes fiscales (*R. C. I. D.*, 1927, p. 107).

C. ROSIER. — Le serment fiscal. *Revue des Contributions directes et de l'Enregistrement*, année 1931 (avril), p. 74.

Prof. A. WALH. — Les déficits d'exploitations susceptibles d'être déduits de l'impôt général (*Revue Contrib. directes*, juin 1931, p. 121).

X. X. X. — L'impôt sur le revenu en France (R. P. P., septembre 1929, p. 386).

— Projet de réforme sociale en Belgique (R. P. P., 1930, p. 366).

4^o *Journaux et Documents.*

DUVERGIER. — *Recueil de lois et décrets.*

Documents parlementaires.

Débats parlementaires.

Bulletin de statistique et de législation comparée. — Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes.

Pasinomie Belge 1930.

Rapport des contrôleurs des impôts directs (*Bulletin mensuel des Contrôleurs*, août 1933).

L'Écho de la Bourse de Bruxelles (Série d'articles relatifs à la loi du 13 juillet 1930).

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS. -- L'impôt général sur le revenu en 1934 . . .	v
--	---

PREMIÈRE PARTIE

LE RETOUR AUX SIGNES EXTÉRIEURS

INTRODUCTION.	3
CHAPITRE PREMIER. — Point de départ de l'évolution	5
CHAPITRE II. — Évolution	12
<i>Première section.</i> — Abolition des mesures qui limitaient l'emploi des signes extérieurs	12
<i>Deuxième section.</i> — Élargissement de l'emploi des signes extérieurs	22
CHAPITRE III. — Situation actuelle et vue sur l'avenir	33
CONCLUSION. — Sens de cette évolution	42

DEUXIÈME PARTIE

INSTITUTION D'UN IMPOT PERSONNEL ASSIS SUR LES SIGNES EXTÉRIEURS

INTRODUCTION. — Justification de cette idée.	49
CHAPITRE PREMIER. — Avantages de la dépense comme base d'imposition	58
<i>Première section.</i> — Évidence de la dépense	63
<i>Deuxième section.</i> — Uniformité de la dépense.	70
<i>Troisième section.</i> — Réalité de la dépense.	79

CHAPITRE II. — Étude d'un impôt sur le revenu global, assis sur les manifestations de la dépense	89
<i>Première section.</i> — Les signes extérieurs.	90
<i>Deuxième section.</i> — Calcul de l'imposition	100
CONCLUSION. — Le retour à l'impôt sur les signes extérieurs est-il possible en France?	104

